

DIE GRUNDLAGEN DES
BESTEUERUNGSRECHTS DER KIRCHEN
IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

INAUGURAL-DISSERTATION

zur
Erlangung der juristischen Doktorwürde
der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Philipps-Universität zu Marburg

vorgelegt von
Friedrich Kastenbauer
Notar aus München

Marburg 1967



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554417_0048

DIE GRUNDLAGEN DES BESTEUERUNGSRECHTS
DER KIRCHEN IN DER
BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

INAUGURAL-DISSERTATION

zur
Erlangung der juristischen Doktorwürde
der
Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Philipps-Universität zu Marburg

vorgelegt von

Friedrich Kastenbauer

Notar aus München

Marburg

1967

Als Dissertation von der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät
angenommen am: 1. August 1966

Berichterstatter: Professor Dr. GRUNDMANN
Mitberichterstatter: Professor Dr. GÖRG

Tag der mündlichen Prüfung: 30. Januar 1967



III

INHALTSÜBERSICHT

Seite

1. TEIL

Allgemeine geschichtliche Grundlagen des Besteuerungsrechts der Kirchen.

A. Wert und Notwendigkeit der historischen Betrachtung.	2
B. Überblick bis zum 19. Jahrhundert.	2
I. Das kirchliche Abgabewesen bis zur Reformation.	2
1) Abgaben innerhalb der Urkirche.	2
2) Abgaben an die Kirche im Mittelalter.	3
a) Der Zehnt als wesentlichste Abgabe des Mittelalters.	3
b) Weitere kirchliche Abgaben, insbes. die Kreuzzugssteuern.	4
c) Der Anspruch der Kirche auf diese Abgaben ihrer Mitglieder.	4
II. Die Entwicklung des kirchlichen Abgabewesens von der Reformation bis zum 19. Jahrhundert.	5
1) Das Abgabewesen im Reformationszeitalter.	5
a) Verbindung des Abgabewesens mit dem Schicksal des Kirchenguts.	5
b) Beschränkung der Abgabenerhebung auf lokalkirchliche Bezirke.	5
c) Ursprung der Rechtszersplitterung.	6
2) Entwicklung des Abgabewesens in den auf das Reformationszeitalter folgenden Jahrhunderten.	7
3) Zur Frage des Wesens dieser Abgaben als Kirchensteuern.	7

C. Die Entwicklung des Kirchensteuerwesens im 19. Jahrhundert.	7
I. Notwendigkeit einer Änderung des beste- henden Abgabenwesens. Gründe:	7
1) Fortschreitende konfessionelle Mischung der Bevölkerung.	7
2) Wachsende kirchliche Bedürfnisse.	8
3) Verringerung des kirchlichen Vermögens,	8
a) durch Ablösung dinglicher Berechti- gungen usw.,	8
b) durch Säkularisationen.	8
II. Grundzüge der Änderung des kirchlichen Abgabenwesens.	9
1) Nutzbarmachung und Nachbildung des staatlichen Steuersystems in Anknüpfung an die kirchliche Baulast.	9
2) Regelung hauptsächlich durch Kirchen- gesetze.	9
3) Mitwirkung des Staates bei der zwangsweisen Durchsetzung des Steueranspruchs.	10
4) Notwendigkeit der Selbständigkeit der kirch- lichen Körperschaften.	10
D. Das Ergebnis des historischen Überblicks.	10
I. Die Stetigkeit des Anspruchs auf eigene kirchliche Abgaben.	10
II. Voraussetzung der Trennung von Kirche und Staat.	10
1) Enge Verbundenheit zwischen dem Verhältnis von Staat und Kirchen und dem kirchlichen Besteuerungsrecht.	11
2) Die Säkularisationen als wesentlicher Ursprung der Garantie des Besteuerungsrechts.	11

2. TEIL

Das Besteuerungsrecht der Kirchen in der heutigen
Verfassungsordnung.

1. ABSCHNITT

Die derzeit vertretenen Theorien und ihre Problematik.	14
A. Das kirchliche Besteuerungsrecht als rein staatliches Recht.	14
I. Darstellung der Theorie.	14
II. Kritik dieser Theorie.	15
1) Die Steuerberechtigung und Ertragshoheit der Kirchen.	15
2) Finanzierung ausschließlich kirchlicher Bedürfnisse.	16
3) Notwendigkeit kirchlicher Steuerbeschlüsse.	16
4) Verwaltung durch Staatsbehörden nur Auf- tragstätigkeit.	16
B. Das kirchliche Besteuerungsrecht als den Kirchen durch den Staat verliehenes Recht.	17
I. Darstellung der Theorie.	17
1) Grundlegung	17
a) Besteuerungsrecht inhaltsmässig über- tragenes Hoheitsrecht.	18
b) Eingriff in Freiheit und Eigentum des Staatsbürgers.	18
c) Mangel der äußeren sofortigen Zwangs- vollstreckungsmöglichkeit.	18
d) Notwendigkeit besonderer staatlicher Aufsicht auf Grund der Privilegierung der öffentlich-rechtlichen Religionsgesell- schaften.	19
2) Ergebnis dieser Theorie.	19
a) Prinzip der Subsidiarität.	20
b) Pflicht zur Kirchensteuererhebung.	20

Daraus folgend:

aa) Anordnung einer Steuererhebung im Wege einer Zwangsetatisierung unter staatlicher Mitwirkung.	20
bb) Die Vorlegungspflicht bezüglich des Haushaltsplanes vor der staatlichen Genehmigung des Steuerbeschlusses.	21
cc) Das Verbot von Kirchensteuerverein- barungen.	21
c) Einflußnahme auf die Art der Steuererhe- bung. Nachweis der Verwendung der auf- gebrachten Steuern.	23
d) Staatlicher Genehmigungsvorbehalt.	23
e) Auswirkungen auf die subjektive Steuer- pflicht. Rechtsgrundlage der Kirchensteuer- pflicht in der staatlichen Rechtsordnung, daher Ausweitung über den Kreis der Kirchenmitglieder hinaus möglich.	24
II. Kritik dieser Theorie.	25
1) Das kirchliche Besteuerungsrecht und die Korrelatentheorie.	25
a) Das Besteuerungsrecht der Kirchen als Körperschaftsrecht in seiner Verbundenheit mit der rechtlichen Einordnung der kirch- lichen Körperschaftsstellung.	25
b) Das Besteuerungsrecht innerhalb der Korrelaten- theorie.	26
c) Das Besteuerungsrecht und das heutige Ver- ständnis der Körperschaftsstellung der Kirchen.	27
2) Das kirchliche Besteuerungsrecht und die Not- wendigkeit der sofortigen Zwangsvollstreckungs- möglichkeit.	29
a) Der Staat als der alleinige Träger äußerer Zwangsmöglichkeiten.	29
b) Die sofortige Vollstreckungsmöglichkeit als reine Organisationsform der Erzwingung.	29

VII

c) Die sofortige Vollstreckungsmöglichkeit ist kein Kriterium des Steuerbegriffs nach der Legaldefinition des § 1 Abgabenordnung.	31
d) Die sofortige Vollstreckungsmöglichkeit und das Steuerrechtsverhältnis als Rechts- und nicht als Gewaltverhältnis.	32
e) Zusammenfassung.	33
3) Die Verleihungstheorie und die subjektive Kirchensteuerpflicht.	33
a) Das Verlassen des Konfessionsprinzips.	33
b) Unvereinbarkeit der durch Staatsgesetz normierten Kirchensteuerpflicht juristischer Personen und bei Mischehen mit dem Konfessionsprinzip innerhalb der Verleihungstheorie.	34
c) Neuere Lösungsversuche. Das Prinzip der vollkommenen Trennung von Staat und Kirche erlaubt die Verleihung eines Besteuerungsrechts an die Kirche nur in dem Umfang, als kirchliche Hoheit schon besteht. Nur Mitgliederbesteuerung.	37
4) Die rechtliche Unmöglichkeit der Delegation des Besteuerungsrechts durch den Staat an die Kirchen.	38
a) Keine Möglichkeit wegen des Fehlens einer verfassungsmässigen Grundlage.	38
aa) Das Besteuerungsrecht und die Eigentumsgarantie des Bonner Grundgesetzes; Stand der Meinungen.	38
bb) Begründungen.	39
cc) Finanzierung der Kirchen grundsätzlich keine Staatsaufgabe. Wegen Fehlens einer verfassungsmässigen Rechtsgrundlage keine Delegationsbefugnis.	41
b) Keine Möglichkeit der Delegation des Besteuerungsrechts wegen Fehlens der notwendigen rechtlichen Grundlagen bei den Kirchen.	42

VIII

aa) Gebietshoheit als Grundlage des Besteuerungsrechts.	43
bb) Keine Delegation des Besteuerungsrechts auf Körperschaften ohne Gebietshoheit.	43
cc) Kirchen sind keine Gebietskörperschaften.	44
C. Das kirchliche Besteuerungsrecht als ein originäres vom Staat unabhängiges Recht der Kirche.	46
I. Darstellung dieser Theorie.	46
1) Standpunkt der katholischen Kirche.	46
2) Standpunkt der evangelischen Kirche.	47
II. Kritik dieser Theorie.	48
Fehlen der zur Durchsetzung des Steueranspruchs notwendigen äußeren Zwangsmöglichkeiten.	
2. ABSCHNITT	
Das Besteuerungsrecht der Kirchen und das Bonner Grundgesetz.	51
1. KAPITEL	
Das heutige Verständnis des Verhältnisses von Staat und Kirchen in der Verfassungsordnung der Bundesrepublik.	52
A. Einleitung	52
I. Grundsatz der Änderung der staatskirchenrechtlichen Lage trotz Übernahme der Weimarer Kirchenartikel.	52
II. Keine einheitliche Ausgangsmöglichkeit zur Erfassung des Verhältnisses von Staat und Kirche.	54
B. Die Stellungnahme der Kirchen zum Staat.	55
I. 1) Grundsatz der Eigenständigkeit.	55
2) Historische Grundlagen.	55
II. Die katholische Kirche.	56

IX

1) Die Kirche als <i>societas perfecta</i> kraft göttlicher Stiftung.	56
2) Das Recht der Kirche.	56
a) Notwendigkeit des Kirchenrechts.	56
b) Eigenständigkeit des Kirchenrechts.	56
3) Forderungen der Kirche gegenüber dem Staat.	57
a) <i>potestas directiva</i> .	57
b) <i>potestas indirecta</i> .	57
c) Freiheit ohne Trennung vom Staat.	57
4) Zusammenfassung.	57
III. Die evangelische Kirche.	58
1) Die Ausgangsposition des neueren evangelischen Kirchenrechts.	58
2) Die christologische Kirchenrechtslehre.	60
a) Der Kirchenbegriff.	60
b) Die Rechtslehre.	61
3) Die Dualistische Kirchenrechtslehre.	62
a) Ausgangspunkt: Die Reichelehre Luthers.	62
b) Der Kirchenbegriff.	62
c) Die Rechtslehre.	63
4) Die Lehre Dombois'.	64
5) Die Lehre Liermanns.	64
6) Folgerungen für das Verhältnis zum Staat.	65
a) Forderungen der Kirchenrechtslehre.	66
b) Normierung dieser Forderungen in den modernen Kirchenverfassungen.	67
IV. Übereinstimmung der katholischen und evangelischen Kirche in den wesentlichen Punkten ihrer Stellungnahme zum Staat.	68
C. Die Stellung des Staates zu den Kirchen.	69

I.	Die Grundlage der neuen Stellungnahme. Wandel des Selbstverständnisses des Staates.	69
II.	Stand der Lehre.	69
III.	Das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen.	70
	1) Das "für alle geltende Gesetz".	71
	2) Die Bedeutung der Kirchenverträge für das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen.	72
	3) Folgerungen für das Verhältnis der Rechtsordnungen von Staat und Kirche.	74
	a) Verzicht des Staates auf einseitige Rechtsetzung.	74
	b) Wegfall des Begriffs der Autonomie. Anerkennung der originären Hoheits- gewalt der Kirchen.	74
	4) Abgrenzungen nur im gegenseitigen Einver- nehmen von Staat und Kirche oder nach objektiven Gesichtspunkten.	75
IV.	Zusammenfassung.	76
2. KAPITEL.		
	Das Besteuerungsrecht in der kirchlichen Rechtsordnung.	76
I.	Allgemeine Grundlagen.	76
II.	Die katholische Kirche.	78
	1) Grundlagen des Besteuerungsrechts in can. 1496 C.I.C.	78
	2) Träger des Besteuerungsrechts.	78
III.	Die evangelischen Kirchen.	78
	1) Grundlegung des Besteuerungsrechts in den Kirchenverfassungen.	78
	a) Ausdrückliche Anforderung von Kirchensteuern.	79
	b) Allgemeiner Anspruch auf Abgaben.	81
	c) Stillschweigende Voraussetzung des Abgabenanspruchs.	82

XI

d) Auch in der Grundordnung der EKD	84
2) Steuerhoheit.	84
IV. Qualifizierung dieser Abgaben als öffentlich-rechtliche Zwangsabgaben.	84
3. KAPITEL	
Die Auslegung des Art. 137 VI WRV, Art. 140 GG.	85
A. Die "Berechtigung" der Kirchen, Steuern zu erheben.	85
I. Auslegungsgrundsätze.	85
II. Das Besteuerungsrecht der Kirchen als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche.	86
1) Unmöglichkeit staatlicher Delegation.	86
2) Eigenes Hoheitsrecht der Kirchen.	86
3) Anerkennung der kirchlichen Rechtsgrundlage durch den Staat.	86
4) Beteiligung des Staates.	86
5) Anerkennung dieser Ergebnisse.	87
B. Das kirchliche Besteuerungsrecht und die Eigentums-garantie des Bonner Grundgesetzes.	90
I. Keine entsprechende Bindung der Kirchen.	90
II. Rechtfertigung der staatlichen Zwangsver-leihung durch Art. 137 VI WRV, 140 GG.	91
C. Die Bedeutung der Kirchensteuergesetze.	91
I. Berechtigte Einflußnahme des Staates.	92
II. Bereitstellung des staatlichen Zwanges.	93
III. Steuerqualität der Kirchensteuern.	94
1) Abgrenzung gegen	94
a) Gebühr,	95
b) Beitrag.	95
2) Kirchensteuern sind echte Steuern im Sinne des § 1 AO.	96

a) Legaldefinition.	96
b) Kirchen sind Gemeinwesen im Sinne von § 1 AO.	96
IV. Der Besteuerungsmaßstab.	98
1) Zuschlagsteuer und eigener Tarif.	98
2) Kirchgeld.	99
D. Der Grundrechtscharakter des Art. 137 VI WRV.	100
I. Für die Geltung der WRV.	100
II. Innerhalb des Art. 140 GG.	101
4. KAPITEL	
Die Grundlage des kirchlichen Besteuerungsrechts im kirchlichen Recht und die Steuerpflicht.	102
I. Beschränkung der Steuerpflicht auf Kirchen- glieder.	102
II. Abgrenzung innerhalb der evangelischen Kir- che gegenüber nur formal Glaubensverwandten.	105
III. Einfluß auf die Besteuerung juristischer Personen.	106
1) Unzulässigkeit der Heranziehung jur. Personen, da sie nicht der Kirchenhoheit unterliegen.	106
2) Rechtsprechung des BVerfG zur Heranziehung jur. Personen zur Kirchenbausteuer.	106
a) Verstoß gegen Art. 2 GG	107
b) Keine Bestandsgarantie in Art. 137 VI WRV/140 GG.	107
c) Keine staatsbürgerliche Pflicht.	108
d) Keine Umdeutung in Besteuerung natürlicher Personen.	108
e) Ablehnung der "Erweckungstheorie".	108
f) Ablehnung weiterer Begründungsver- suche.	109
g) Keine Bestandsgarantie durch Konkordate und Kirchenverträge.	109
h) Verhältnis zu anderen Grundrechten.	109
IV. Einfluß auf die Besteuerung von Mischehen.	109

XIII

1) Prinzip der Mitgliederbesteuerung.	109
2) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung glaubensverschiedener Ehen.	111
3) Ablehnung verschiedener Begründungsversuche für den Halbteilungssatz,	112
a) aus dem Wesen der Ehe,	112
b) aus der Unterhaltspflicht,	113
c) aus dem Splittingsystem,	114
d) aus dem Ehegüterrecht,	114
e) aus der Familienbesteuerung.	115
4) Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung konfessionsverschiedener Ehen.	115
Zusammenfassung.	117

SCHRIFTTUMSÜBERSICHT

- ANSCHÜTZ, Gerhard: Die Verfassung des Deutschen Reiches, Kommentar, 14. Aufl. Berlin 1933;
- BARSKE, Kurt: Reichsabgabenordnung, Stuttgart 1951;
- BECKER, Enno-Riewald, Alfred-Koch, Carl: Reichsabgaben-Ordnung mit Nebengesetzen, Kommentar, 2. Bde., Band I, 9. Aufl. Köln, München 1963;
- BEULKE, Eckart: Bonner Grundgesetz und die Parität der Kirchen, ZeK 6 (1957/58) 127;
- BLUMENSTEIN, Ernst: System des Steuerrechts, Zürich 1951;
- Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft, in: Handbuch der Finanzwissenschaft hg. v. Wilhelm Gerloff und Fritz Neumark, Tübingen 1950;
- BORNKAMM, Heinrich: Staat und Kirche in der Sicht des neueren Katholizismus, ZeK 7 (1959/60) 273 ff;
- BREDT, Johann, Viktor: Neues Evangelisches Kirchenrecht für Preußen 3. Bd. Berlin 1921/1922/1927;
- BRUNOTTE, Heinz, Personalitätsprinzip und landeskirchliches Territorialprinzip, ZeK 7 (1959/60) 348 ff;
- BÜHLER, Ottmar: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd. I, Allgemeines Steuerrecht, Wiesbaden 1953;
- BÜHLER, Ottmar - Strickrodt Georg: Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Bd. I, Allgemeines Steuerrecht, 1. Halbbd. Wiesbaden, 3. Aufl. 1959;

- BÜHLER, Ottmar: Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Berlin-Leipzig, Heft 3, 1927, S. 102;
- CRISOLLI, Julius: Lehrbuch des Steuerrechts, Berlin 1933;
- DOMBOIS, Hans: Das Recht der Gnade, Ökumenisches Kirchenrecht I, Witten 1961;
- DREYSEL, Helmut: Das Problem der kirchlichen Ehegattenbesteuerung, DVBl. 1962, S. 237;
- EBERS, Godehard Josef: Staat und Kirche im neuen Deutschland, München 1930;
- Artikel "Religionsgesellschaften", in: Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung, hrsg. v. Hans Carl Nipperdey II, Berlin 1930, S. 361 ff;
- Grundriß des katholischen Kirchenrechts, Wien 1950;
- EBSEN, Gerhard: Das Kirchensteuerrecht in Schleswig-Holstein in: Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 12, S. 85;
- Das Kirchensteuerrecht in Schleswig-Holstein nach dem Kieler Staats-Kirchen-Vertrag, Schleswig-Holst. Anzeiger, Teil A, 1958 S. 194;
- EHLERS, Hermann: Theorie und Praxis bei der Kirchensteuer, Junge Kirche 1951, 517 ff;
- EICHMANN, Eduard - Mörsdorf Klaus: Lehrbuch des Kirchenrechts auf Grund des Codex Iuris Canonici, 7. Aufl. 1953, 9. Aufl. Paderborn 1959;

- ENGISCH, Karl: Einführung in das juristische Denken, 2. Aufl. Stuttgart 1959;
- ERLER, Adalbert: Kirchenrecht, 3. Aufl. München u. Berlin 1965;
- FEINE, Hans Erich: Kirchliche Rechtsgeschichte Bd. I Die kath. Kirche, 4. Aufl. 1964 Köln, Graz;
- FELLMETH, Adolf: Das kirchliche Finanzwesen in Deutschland, Karlsruhe 1910;
- FLICKINGER, Adolf: Die subjektive Kirchensteuerpflicht, Heidelberger Dissertation 1926;
- FLUME, Werner: Steuerwesen und Rechtsordnung, in Rechtsprobleme in Staat und Kirche, Festschrift für Rudolf Smend, Göttingen 1952, S. 59 ff;
- FREYER, Clemens-Carl: Der Staat und die Kirchensteuer in Deutschland, Archiv für katholisches Kirchenrecht 87.Bd. (1907) S. 407 - 436;
- FORSTHOFF, Ernst: Die öffentliche Körperschaft im Bundesstaat, Tübingen 1931;
- Lehrbuch des Verwaltungsrechts, 1. Bd. Allgemeiner Teil, 8. Aufl. München und Berlin 1961;
- GEBHARD, Ludwig: Handkommentar zur Verfassung des Deutschen Reiches v. 11.8.1919, München, Berlin, Leipzig 1932;
- GEFAELLER, Heinz: Die Kirchensteuer seit 1945, ZeK 1 (1951) S. 80 ff, S. 382 ff;
- GIESE, Friedrich: Deutsches Kirchensteuerrecht, Stuttgart 1910;
- "Kirchensteuern" in Handwörterbuch der Rechtswissenschaft, Berlin und Leipzig, 1928, III, S. 566;

- Die Verfassung des Deutschen Reiches,
8. Aufl. Berlin 1931;
- GRAUHEDING, Erich: Der Mainzer Staatsvertrag
ZeK 10 (1963/64) S. 143 ff;
- GRIMM, Claus: Besteuerung und Grundgesetz,
Die Rechtsprechung des Bundesfinanz-
hofs zum Bonner Grundgesetz,
Stuttgart 1959;
- GRUNDMANN, Siegfried: Der Lutherische Weltbund,
Grundlagen-Herkunft-Aufbau,
Köln-Graz 1957;
- GRUNDMANN, Siegfried: Das evangelische Kirchenrecht
u. die ökumenische Bewegung der Gegenwart,
Archiv für Öffentliches Recht
Bd. 84 (1959) S. 1 ff;
- Personalitätsprinzip und landeskirchliches
Territorialprinzip, Erster Bericht über die
Heidelberger Tagung 1960, ZeK 7
(1959/60) S. 385 ff;
- Das Gesetz als kirchenrechtliches Problem,
ZeK 8 (1961/62) S. 326 ff;
- Die Lehre von den zwei Reichen und ihre
Bedeutung für die Begründung des Kirchen-
rechts bei Luther in der Sicht von Johannes
Heckel, ZeK 6 (1957/58) S. 278 ff;
- Das Verhältnis von Kirche und Staat im
zweigeteilten Deutschland, in: Kirche und
Staat, Vorträge, gehalten auf der Tagung
evangelischer Juristen 1960, hrsg. von
Theodor Heckel, München 1960;
- HAGEN, August: Prinzipien des katholischen Kirchen-
rechts, Würzburg 1949;
- Die kirchliche Mitgliedschaft,
Rottenburg 1938;

XVIII

- HAMANN, Andreas: Das Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.5.1949, 2. Aufl. Neuwied, Berlin 1961;
- HECKEL, Johannes: Das staatskirchenrechtliche Schrifttum der Jahre 1930 u. 1931, Verw. Archiv 37 (1932) S. 280 ff;
- Melanchthon und das heutige deutsche Staatskirchenrecht, in: Festgabe für Erich Kaufmann (1950) S. 83 ff;
- Initia iuris ecclesiastici Protestantium, Sitzungsberichte der Bayerischen Akademie der Wissenschaften, Phil.-hist. Klasse, Heft 5 München 1950;
- Kirchengut und Staatsgewalt, in Festschrift für Rudolf Smend, Göttingen 1952, S. 103 ff;
- HECKEL, Johannes: Lex Charitatis. Eine juristische Untersuchung über das Recht in der Theologie M. Luthers, Abhandlungen der Bay. Akademie der Wissenschaften, Phil.-hist. Klasse, N.F. Heft 36 München 1953;
- HEINRICHS, Laurenz: Das Besteuerungsrecht der Kirchen vor und nach der Weimarer Verfassung, Kölner Dissertation 1933;
- HENSEL, Albert: Steuerrecht, 1933;
- Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, VVDStRL Berlin, Leipzig 1927, S. 63 f;
- HESSE, Konrad: Schematische Parität der Religionsgesellschaften nach dem Bonner Grundgesetz, ZeK 3 (1954) S. 188 ff;
- Der Rechtsschutz durch staatliche Gerichte im kirchlichen Bereich, Göttingen 1956;

Die Entwicklung des Staatskirchenrechts seit 1945, Jahrbuch d. öff. Rechts der Gegenwart n. F. Bd. 10 (1961) S. 3 ff;

- HOLBÖCK, Carl: Handbuch des Kirchenrechts
Wien 1951;
- HOLSTEIN, Günter: Die Grundlagen des evangelischen Kirchenrechts,
Tübingen 1928;
- HOLTKOTTEN, in Bonner Kommentar zum Grundgesetz,
Hamburg ab 1950;
- HUBER, Ernst, Rudolf: Wirtschaftsverwaltungsrecht,
2 Bände 2. Aufl. Tübingen 1953;
- HÜBSCHMANN, Walter -Hepp, Ernst- Spitaler, Armin;
Kommentar zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen, 1. - 4. Auflage,
Köln 1951/60;
- JACOBI, Erwin: Die Zwangsbetreibung der Kirchensteuern in der Deutschen Demokratischen Republik, in Für Kirche und Recht, Festschrift für Johannes Heckel,
Graz 1959, S. 56 ff;
- JONE, Heribert: Das Gesetzbuch der lateinischen Kirche,
Paderborn, 1952;
- KARG, Theodor: Kirchensteuerrecht in der Evang.-Luth. Kirche in Bayern, München 1956;

Das Kirchgeld nach der Kirchensteuerregelung, Nachrichten der Evang.-Luth. Kirche in Bayern 1955, S. 138 ff;
- KLEIN, Friedrich: Die Verfassungswidrigkeit der Erhebung einer Ortskirchensteuer von Juristischen Personen (Kirchenbausteuer) im Gebiete des ehemaligen Landes Baden, Rechtsgutachten, als Manuskript vervielfältigt;

- KOCH, -Gefaeeller:
Handbuch der Kirchensteuer in Preußen und
im Saarland, Berlin 1938;
- KOENIGER, Albert: Katholisches Kirchenrecht,
Augsburg-Göggingen 1926;
- KÖTTGEN, Arnold: Kirche im Spiegel deutscher Staats-
verfassung der Nachkriegszeit, DVBl. 1952,
485;
- KÜHN, Rolf: Reichsabgabenordnung, 4. Aufl.
Stuttgart, 1956;
- LIERMANN, Hans: Deutsches Evangelisches Kirchenrecht,
Stuttgart 1933

Die kirchliche Mitgliedschaft nach geltendem
evangelischem Kirchenrecht, ZeK 4
(1955) S. 382;

Kirchen und Staat,
I. Teilband, München 1954,
II. Teilband, München 1955;

Rechtsgutachten über die Frage:
Sind die Bestimmungen in dem Gesetz über
die Erhebung von Kirchensteuern im Lande
Nordrhein-Westfalen v. 15. 2. 1950 (GVBl.
Nw 1950, S. 32) in der Fassung vom 1. 12. 1955
(GVBl. NW 1955, S. 229) über die Heranziehung
von Ehegatten zur Kirchensteuer mit dem gelten-
den Verfassungsrecht vereinbar?
Als Manuskript gedruckt 1957;

Die gegenwärtige Lage der Wissenschaft vom
evang. Kirchenrecht, ZeK 8 (1961/62)
290 ff;
- LÖHR, Joseph: Ist eine "staatliche Kirchenhoheit" und
eine besondere Staatsaufsicht über die Kirche mit
der deutschen Reichsverfassung vereinbar?
Paderborn 1927;

- MANG, Johann - Maunz, Theodor - Mayer, Franz - Obermayer, Klaus; Staats- und Verwaltungsrecht in Bayern, 2. Aufl. München 1964;
- von MANGOLDT, Hermann; Das Bonner Grundgesetz, Berlin u. Frankfurt a.M., 1953;
- von MANGOLDT, und Klein, Friedrich; Das Bonner Grundgesetz, 2. Aufl. Berlin u. Frankfurt a.M. 1957;
- MAUNZ, Theodor; Deutsches Staatsrecht, ein Studienbuch, 12. Aufl. München 1963;
- MAUNZ, Theodor - Dürig, Günter; Grundgesetz, Kommentar München u. Berlin 1961;
- MERZYN, Friedrich; Das Verfassungsrecht der evangelischen Kirche in Deutschland u. ihrer Gliedkirchen, Hannover 1957;
- MIKAT, Paul; Kirchen und Religionsgemeinschaften in Bettermann, Nipperdey, Scheuner; Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, Bd.IV, 1.Halbb. S. 111 ff; Berlin 1960;
- Das Verhältnis von Staat und Kirche in der Bundesrepublik, Berlin 1964;
- MÜLLER, Konrad; Der Loccumer evangelische Kirchenvertrag als Spiegel der staatskirchenrechtlichen Lage in der Bundesrepublik, DÖV 1955, S.421;
- NAWIASKY, Hans; Steuerrechtliche Grundfragen München 1926;
- NAWIASKY, Hans und Leusser, Claus; Der Verfassung des Freistaates Bayern v. 2.12.1946, München 1948;

- NIEMANN, Engelhard: Finanz- und Steuerrecht, 1949;
- OEHLER, Dietrich: Evangelisches Kirchenrecht als bekennende Ordnung, in: Festschrift für Giese 1953, S. 195 ff;
- PETERS, Hans: Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer, Heft 11, 1954, S. 179 ff;
- PIRSON, Dietrich: Der Kirchenvertrag als Gestaltungsform der Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Kirche, in: Festschrift für Hans Liermann zum 70. Geburtstag, Erlangen 1964, S. 177 ff;
- PLEUS, Hermann: Die Kirchensteuer als geistliches Opfer, Junge Kirche 1951, 403 ff;
- POETZSCH - Heffter, Fritz:
Handkommentar der Reichsverfassung, 3. Aufl. Berlin 1928;
- RAHNER, Karl: Die Gliedschaft in der Kirche nach der Lehre der Enzyklika Pius' XII. "Mystici Corporis Christi", in: Schriften zur Theologie, Einsiedeln, Zürich, Köln 1955, Bd. II, S. 7 ff;
- RETZBACH, Anton: Das Recht der katholischen Kirche nach dem C.I.C., Freiburg 1947;
- RIDDER, Helmut: Staatliche Wiederaufbaupflichten gegenüber den Domkapiteln und bischöflichen Stühlen im ehemals preussischen Gebiet. Archiv des öffentlichen Rechts, 80. Bd. S.127;
- RIEDER, Hans: Staat und Kirche nach modernem Verfassungsrecht, Berlin 1928;
- RIEWALD, Alfred: Reichsabgabenordnung und Steueranpassungsgesetz, Teil I, Berlin 1941;
- ROTH, Karlernst: Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, Heidelberg 1958;

- SÄGMÜLLER, Johann, Baptist: Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts, 4. Aufl. Freiburg im Breisgau 1925;
- SCHEUNER, Ulrich: Kirche und Staat in der neueren deutschen Entwicklung, ZeK 7 (1959/60) S. 225 ff;
Auflösung des Staatskirchenrechts ZeK 2 (1952/53) S. 382;
- SCHLENZKA, Hans, Joachim: Zur Verfassungsmässigkeit der kirchlichen Haushaltsbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung der glaubensverschiedenen Ehen, DVBl. 1961, 14 ff;
- SCHMEDDING -Linneborn: Kommentar zum Kirchensteuergesetz, Paderborn 1929;
- SCHMITT, Josef: Kirchliche Selbstverwaltung im Rahmen der Reichsverfassung, Paderborn 1926;
- SCHOCH, Max: Evangelisches Kirchenrecht und biblische Weisung, Zürich 1954;
- SMEND, Rudolf: Staat und Kirche nach dem Bonner Grundgesetz, ZeK 1 (1951) S. 4 ff;
Zum Problem des kirchlichen Mitgliedschaftsrechts, ZeK 6 (1957/58) S. 113 ff;
Zur Gewährung der Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an Religionsgesellschaften gemäß Art. 137 WRV, ZeK 2 (1952/53) S. 374 ff;
Der Niedersächsische Kirchenvertrag und das heutige deutsche Staatskirchenrecht, JZ 1956, 50 ff;
- SOHM, Rudolf: Kirchenrecht, 1. Band: Die geschichtlichen Grundlagen 1892, 2. Band: Katholisches Kirchenrecht. München u. Leipzig 1892 - 1923;

Das Verhältnis von Staat und Kirche aus dem Begriff von Staat und Kirche entwickelt, Zeitschrift für Kirchenrecht XI, 157 ff Tübingen 1873;

THIEME,

Werner: Der Vertrag von Kloster Loccum, DVBl. 1955, 273 ff;

TIPKE,

Klaus und Kruse, Heinrich, Wilhelm: Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen (ohne Steuerstrafrecht), Taschenkommentar, 2 Bände, Band I, Köln 1961;

VISCHER,

Gustav-Adolf: Aufbau, Organisation und Recht der Evang.-Luth. Kirche in Bayern, Bd. II, München 1956;

WACH,

Georg: Die Besteuerung Andersgläubiger durch die Religionsgesellschaften, Erlanger Dissertation 1934;

WEBER,

Werner: Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts, Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer Heft 11, Berlin 1954, S. 153 ff;

Spannungen und Kräfte im westdeutschen Verfassungssystem, Stuttgart 1958;

Eigentum und Enteignung, in Neumann-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Handbuch der Theorie und Praxis der Grundrechte, Berlin 1954, 2. Bd. S. 331 ff;

WEEBER,

Rudolf: Stichwort Kirchensteuer in Evangelisches Kirchenlexikon II, Göttingen 1958, Sp. 799;

Verfassungsgestaltende Wirkungen des Kirchensteuerrechts, ZeK 5 (1956) S. 362 ff;

Personalitätsprinzip und landeskirchliches Territorialprinzip, ZeK 7 (1959/60) S. 375 ff;

Stichwort Kirchensteuer in: Die Religion in Geschichte und Gegenwart, Handwörterbuch für Theologie und Religionswissenschaft, Band III, Sp. 1525 ff, 3. Aufl. Tübingen 1959;

- WEDEL, Peter, Graf von: Die Steuerhoheit innerhalb der evangelischen Kirche Deutschlands, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, hsg. von Günter Felix, Stuttgart 1958;
- WEHRHAHN, Herbert: Die Kirchensteuerepflicht der Protestanten in Deutschland, Tübingen 1952;
- WIBBELING, Wilhelm: Kirchensteuer im Reformationsjahrhundert, ZeK 7 (1959/60) S. 49;
- WOLF, Erik: Rechtsgedanke und biblische Weisung, Tübingen 1948;
- ZIPPELIUS, Reinhold: Kirche und Staat und die Einheit der Staatsgewalt, ZeK 9 (1962/63) S. 42;

ABKÜRZUNGEN:

a. A.	= anderer Ansicht
a. a. O.	= am angeführten Orte
AAS	= Acta Apostolici Sedis
AO	= Abgabenordnung
AöR oder Archiv	= Archiv des öffentlichen Rechts
BayObLGSt	= Entscheidungen des Bayerischen Obersten Landesgerichts in Strafsachen
BayVerfGH	= Bayerischer Verfassungsgerichtshof
BayVGHE	= Sammlung von Entscheidungen des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs mit Entscheidungen des Bayerischen Verfassungsgerichtshofes, neue Folge
BB	= Betriebsberater
BFH	= Bundesfinanzhof
BGH	= Bundesgerichtshof
BGHZ	= Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BK	= Bonner Kommentar
BStBl.	= Bundessteuerblatt
BVerfG	= Bundesverfassungsgericht
BVerwG	= Bundesverwaltungsgericht
C. I. C.	= Codex Iuris Canonici
DGO	= Deutsche Gemeindeordnung
DÖV	= Die öffentliche Verwaltung
DStZ	= Deutsche Steuerzeitung
DVB1	= Deutsches Verwaltungsblatt
EFG	= Entscheidungen der Finanzgerichte
EKL	= Evangelisches Kirchenlexikon
FG	= Finanzgericht
GG	= Grundgesetz
GS	= Gesetzessammlung
GVBl	= Gesetz- und Verordnungsblatt
Hd. d. öff. Rechts	= Handbuch des öffentlichen Rechts

h. M.	= herrschende Meinung
Jhb. d. öff. R.	= Jahrbuch des öffentlichen Rechts
JK	= Junge Kirche
JZ	= Juristenzeitung
KiStG	= Kirchensteuergesetz. Diese sind zitiert nach Liermann, Kirchen und Staat, II. Teilband
LG	= Landgericht
LVG	= Landesverwaltungsgericht
LWB	= Grundmann, Der Lutherische Weltbund
MDR	= Monatsschrift für Deutsches Recht
NippGrR	= Nipperdey, Die Grundrechte und Grundpflichten der Reichsverfassung
NJW	= Neue Juristische Wochenschrift
NRW	= Nordrhein-Westfalen
OVG	= Oberverwaltungsgericht
OVG ohne nähere Bezeichnung	= Preußisches Oberverwaltungsgericht
Pr. ALR	= Preußisches Allgemeines Landrecht
RAO	= Reichsabgabenordnung
RFH	= Reichsfinanzhof
RGG	= Religion in Geschichte und Gegenwart, Handwörterbuch für Theologie und Religionswissenschaft, Tübingen, 3. Auflage 1959
RGZ	= Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen
RStB1	= Reichssteuerblatt
StAnpG	= Steueranpassungsgesetz
VG	= Verwaltungsgericht
VGH	= Verwaltungsgerichtshof
VerwArch	= Verwaltungsarchiv
VerwR	= Verwaltungsrecht
VerwRspr	= Verwaltungsrechtsprechung in Deutschland

VO	= Verordnung
VVDStRL	= Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WRV	= Weimarer Reichsverfassung
ZeK	= Zeitschrift für evangelisches Kirchenrecht

VORWORT

Die Kirchen benötigen zur Erfüllung ihrer geistlichen Aufgaben in dieser Welt finanzielle Mittel. Diese können sie heute nicht mehr aus dem eigenen Vermögen beschaffen, da ihnen einerseits dieses Vermögen durch die Säkularisationen weitgehend entzogen wurde und das verbliebene Vermögen verschiedentlich durch Inflationen entwertet wurde, andererseits mit den Aufgaben auch der Finanzbedarf erheblich gewachsen ist. Dieser Bedarf wird heute im wesentlichen¹⁾ durch die Kirchensteuern und durch die vertraglich festgelegten Leistungen des Staates gedeckt. Die Kirchensteuern sind die größte und somit wichtigste Einnahmequelle der Kirchen.

Das Besteuerungsrecht der Kirchen wurde 1910 von Friedrich Giese in der Monographie "Deutsches Kirchensteuerrecht" zum ersten Male gründlich untersucht. Die von Giese gewonnenen Erkenntnisse werden von Rechtsprechung und Lehre heute noch überwiegend vertreten. Das Kirchensteuerrecht ist als wesentlicher Gegenstand des Staatskirchenrechts eng mit dem Verhältnis von Staat und Kirche verbunden. Da sich dieses Verhältnis aber seit dem Erscheinen des Buches von Giese weitgehend geändert hat, erscheint eine Untersuchung darüber gerechtfertigt, ob die Grundlagen des Besteuerungsrechts der beiden großen christlichen Kirchen, auf die diese Untersuchung beschränkt sein soll, in der Bundesrepublik Deutschland noch immer unverändert sind oder ob entgegen der überwiegenden Meinung neue Grundlagen gefunden werden müssen.

Leider war die Arbeit, die durch die berufliche Inanspruchnahme des Verfassers längere Zeit erforderte, schon abgeschlossen und eingereicht, als die Kirchensteuer-Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts ergingen, die heute so lebhaft diskutiert werden (siehe im einzelnen 2. Teil, 2. Abschnitt, 4. Kapitel). Infolgedessen konnten diese Urteile vom Verfasser nur noch am Rande berücksichtigt werden.

1) Abgesehen von den freiwilligen Leistungen der Kirchenmitglieder, insbesondere den Kollekten, die von den Kirchen zu den verschiedensten wohltätigen, missionarischen und sonstigen Zwecken erhoben werden, und weiter abgesehen von den Gebühren, die eine Gegenleistung für kirchliche Amtshandlungen darstellen.

1. TEIL. HISTORISCHE GRUNDLAGEN.

A. Um das Besteuerungsrecht der Kirchen in seiner heutigen, modernen Ausgestaltung verstehen zu können, bedarf es eines kurzen historischen Überblicks, der nicht vollständig sein soll, dessen Aufgabe jedoch ist, die wesentlichen Grundlagen des kirchlichen Besteuerungsrechts aufzuzeigen; denn nur aus dem historischen Werdegang lassen sich zwei der hauptsächlichsten Grundsätze dieser Arbeit ableiten, die Stetigkeit der Erhebung eigener Abgaben durch die Kirche und die enge Verflechtung des kirchlichen Besteuerungsrechts mit dem Verhältnis von Staat und Kirche. Insoweit hat auch hier das Wort Heckels ²⁾ seine uneingeschränkte Bedeutung: "In keinem Rechtsgebiet ist die Vergangenheit so gegenwärtig wie im Kirchenrecht und Staatskirchenrecht. Die Beständigkeit der religiösen Idee, welche in der Kirche lebt, teilt sich auch ihrem Rechtsleben mit. Kirchenpolitische Formeln in Verfassungen haben daher nicht nur ihre besondere historische Würde und Kraft, sondern auch ihren "verborgenen" Sinn... Man muß also jedes Wort an seinem historischen Standort aufsuchen, seinen Weg bis zur Gegenwart verfolgen und prüfen, ob und wie er in die gegenwärtige Verfassungsordnung einmündet."

B. ÜBERBLICK BIS ZUM 19. JHD.

I. DAS KIRCHLICHE ABGABENWESEN BIS ZUR REFORMATION.

1) Schon das Urchristentum kannte Gaben der Gläubigen für die Zwecke jener Gemeinde, der sie angehörten ³⁾ und als Hilfe für andere christliche Gemeinden ⁴⁾. Man hat in diesen Leistungen die Anfänge des kirchlichen Steuerrechts erblickt ⁵⁾. Jedoch erscheint die Darbringung dieser Gaben durchaus als

2) Kirchengut und Staatsgewalt S. 106.

3) Vgl. Apostelgeschichte 2, 44 f; 4, 34 ff; 5, 1 ff;

4) Vgl. Apostelgesch. 11, 29 f; Gaben für die in Judäa wohnenden Brüder.

5) So zitiert HOLSTEIN, Die Grundlagen des evangelischen Kirchenrechts, 1928, S. 28 zustimmend die Bemerkung von HOLL (Sitzungsberichte der Berliner Akademie 1921, S. 935): "Die Urgemeinde sieht die Kirche als eine einzige grosse Gemeinde an, die sich zwar missionarisch erweitern kann, aber doch stets eine Gemeinde bleibt, mit Aufsichtsrecht, Steueranspruch, Glaubenspredigt vom Mittelpunkt Jerusalem her."

freiwillige Leistung. Daneben wird aber auch schon grundsätzlich das Recht der Apostel betont, Gaben für den Unterhalt jener zu fordern, die dem Altare dienen ⁶⁾. Die Kirche blieb besonders in den Zeiten der Verfolgung auf diese Liebesgaben, die als "Primitien" und "Oblationen" bezeichnet wurden, angewiesen. Festzuhalten bleibt daraus, dass die Spitzen der Gemeinden und der Gesamtkirche schon in der Urkirche Anspruch auf bestimmte Leistungen der Gläubigen zugunsten der Kirche erhoben, wobei allerdings von Steuern noch nicht die Rede sein kann. Die Bedeutung dieser Abgaben verschwand jedoch, als die Kirche eigenes Vermögen in grösserem Umfange zu besitzen begann, insbesondere die Ausstattung der beschöflichen Kirchen und der Parochien mit Grundbesitz eine hinreichende Grundlage zur Befriedigung der kirchlichen Bedürfnisse bildete ⁷⁾.

2) Daneben entstanden aber bald wieder neue Arten von Abgaben an die Kirche, die man wohl als Vorläufer der heutigen Kirchensteuern bezeichnen darf, in denen man aber schwerlich wirkliche Kirchensteuern wird erblicken können.

a) Die einzige Abgabe, die hierauf Anspruch erheben konnte, war der Zehnt, der von allen mittelalterlichen Abgaben den Kirchensteuern am nächsten kommt ⁸⁾. Die Leistung des Zehnt wurde von den Kirchenvätern den Gläubigen in Anknüpfung an Vorschriften des alten Testaments (mosaischer Levitenzehnt ⁹⁾) und an ähnliche Mahnungen des Neuen Testaments immer wieder empfohlen. Im 6. Jhd. wurde der Zehnt grossenteils auf Grund kirchlicher Synodalbeschlüsse zur kirchlichen Pflichtabgabe erhoben und seine Leistung bei Strafe der Exkommunikation geboten ¹⁰⁾. Später wurde dieses von der Kirche als eigenes Recht entwickelte Institut staatlicherseits zu einer mit äusseren Machtmitteln erzwingbaren allgemein zu leistenden Abgabe gemacht: Wohl seit Pippin, in Bayern seit Tassilo, wurde der Zehnt auch staatlich geboten und zwar, wie Feine an-

6) SCHMEDDING-LINNEBORN S. 15. Vgl. insbesondere 1. Korinther 16, 1 ff: "Mit der Sammlung für die Heiligen macht es ebenso, wie ich es in den galatischen Gemeinden angeordnet habe. Am ersten Tag der Woche lege jeder von euch für sich zurück was ihm gutdünkt, damit die Sammlung nicht erst veranstaltet werden muss, wenn ich komme."

7) Giese, S. 10.

8) Giese, S. 9.

9) Feine, S. 193.

10) Feine, S. 193.

nimmt ¹¹⁾, wahrscheinlich als Preis, den die weltlichen Machthaber an die geistlichen von den gemeinsamen Untertanen zahlen liessen, um, ohne das eingezogene Kirchengut zurückgeben zu müssen, die Wiederaufrichtung der fränkischen Kirche zu ermöglichen. Im Früh- und Hochmittelalter erfährt der Zehnt jedoch eine zunehmende Verdinglichung als bloße Reallast und geht vielfach in weltliche Berechtigungen über, so daß sein kirchensteuerlicher Charakter nahezu völlig verlorengeht ¹²⁾. Die Leistung des Zehnten blieb in Deutschland bis in das 19. Jahrhundert aufrecht erhalten, in dessen ersten Hälfte fast überall seine Ablösung erfolgte ¹³⁾.

b) Daneben entwickelte sich aus dem Zehntquart (quarta decimarum) das Cathedraticum ¹⁴⁾, weiter entstanden als kirchliche Abgaben das Seminariaticum und andere weniger bedeutende Abgaben. Im Zeitalter der Kreuzzüge entwickelte sich im Wege der Gewohnheit ein eigenartiges päpstliches Steuerrecht zu Kreuzzugszwecken. Ursprünglich waren diese Abgaben als Einkommensteuern für die Aufbringung der Kosten der Kreuzzüge gedacht. Dann gingen die Päpste einen Schritt weiter und schrieben die Auflagen für die Bedürfnisse der römischen Kirche aus. Mit dem Erstarken der Staatsgewalt jedoch verkümmerte dieses Abgabenrecht ¹⁵⁾.

c) Als Ergebnis der Betrachtung der Abgaben dieser Epoche kann zusammenfassend festgestellt werden, daß die Kirche zu dieser Zeit zwar noch keine Kirchensteuer im heute verstandenen Sinne aber doch bereits ein eigenständiges - später staatlich sanktioniertes - Zwangsabgabenrecht entwickelte, das auch mit kirchlichen Zwangsmitteln durchgesetzt wurde; so wurde seit dem 6. Jahrhundert der Zehnt bei Strafe der Exkommunikation geboten ¹⁶⁾.

11) a.a.O.

12) Giese, S. 9 und die dort in Fußnote 3 Zitierten. Christoph Link, Artikel "Kirchensteuer" in dem demnächst erscheinenden Evangelischen Staatslexikon, herausgegeben von S. Grundmann und H. Kunst.

13) Vgl. für Preussen: Pr. ALR Teil II, 11. Titel §§ 867 ff.

14) Feine, S. 377.

15) Giese, S. 11 und die dort Zitierten; SCHMEDDING-LINNEBORN, S. 28 f.

16) Feine, a.a.O. S. 193.

II. DIE ENTWICKLUNG DES KIRCHLICHEN ABGABENWESENS VON DER REFORMATION BIS ZUM 19. JAHRHUNDERT.

1) Seit der Reformation wurde das kirchliche Abgabewesen fort- und teilweise umgebildet ¹⁷⁾.

a) Zwar war die Reformation nicht der Hauptanstoß zur Entfaltung eines kirchlichen Abgabewesens, aber indirekt hat sie doch dazu beigetragen, indem die älteren Formen des kirchlichen Abgabewesens an die Schicksale des Kirchenguts im Reformationszeitalter anknüpfen ¹⁸⁾. Wenn auch grösstenteils die Verwendung des Vermögens der einzelnen Kirchen und Pfarrstellen als Kirchenstiftungsgut zu seinen bisherigen Zwecken unberührt blieb, so wurde doch das Vermögen der Stifter und Klöster teils zu Unterrichtszwecken verwendet, teils fiel es als *bonum vacans* den Fundatoren oder Patronen, dem Landesherrn oder anderen berechtigten Familien anheim. Die Dotationen der Bistümer und Prälaturen wurden grösstenteils säkularisiert ¹⁹⁾. Dem dadurch gemachten Gewinn entsprach die Ausstattungs- und Unterhaltungspflicht der Landesherren.

b) Eine Heranziehung der Kirchenmitglieder war daher nur für die lokal-kirchlichen Belange notwendig. Da insoweit das kirchliche Vermögen noch bestand und für die Befriedigung der gewöhnlichen laufenden Bedürfnisse ausreichte, war eine besondere kirchliche Abgabe zu diesem Zweck nicht erforderlich. Anders war es nur bei außerordentlichen Belastungen der Pfarreien, insbesondere bei Aufbringung der zur Erbauung und Unterhaltung kirchlicher Gebäude notwendigen Mittel. Hier war man mangels ausreichender Renten der Kirchenfabrik auf die Heranziehung der Pfarrangehörigen angewiesen. Als Rechtsgrundlage wurde Anschluss an das Abgabenrecht der fränkischen Zeit gesucht. Da sich die Leistungspflicht den damaligen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend nach dem Grundbesitz richtete, nahmen sie, dem deutschrechtlichen Zuge zur Radizierung der Lasten auf den Grundbesitz folgend, allmählich dinglichen Charakter an ²⁰⁾.

17) GIESE, S. 11, will überhaupt erst von diesem Zeitpunkt an ein gewisses kirchliches Abgabensystem bestehen lassen. Dem ist beizutreten, wenn und soweit der Nachdruck dieses Satzes auf dem Wort "System" liegt; denn ein solches bestand bis dahin wohl nicht. Andererseits kann aber das Bestehen tatsächlich von der Kirche erhobener Abgaben schon bis zu diesem Zeitpunkt nicht übersehen werden (s.o.).

18) GIESE, S. 11; FELLMETH (Das kirchliche Finanzwesen) S. 8.

19) GIESE, S. 12; NIEDNER (Die Ausgaben des pr. Staats für die ev. Landeskirche der älteren Provinzen, Kirchenrechtl. Abhandlungen Heft 13/14 1904) S. 67-77.

20) GIESE a.a.O.;

Trotz dieser Verdinglichung war eine Heranziehung Konfessionsfremder nicht zu befürchten. Auf Grund des *ius reformandi* der Landesherrn waren die Territorien konfessionell einheitlich gestaltet. Der konfessionellen Einheit des Territoriums entsprach diejenige der politischen Gemeinden ²¹⁾. Aus ihr und aus der mangelnden Organisation sich selbst verwaltender Kirchengemeinden entstand eine Vermischung von kirchlicher und bürgerlicher Gemeindebesteuerung mit der Maßgabe, daß die politischen Gemeinden in Gestalt ihrer Bürger für das Defizit der Kirchengemeinden und überhaupt für die kirchlichen Bedürfnisse aufzukommen hatten ²²⁾.

c) So wurde schon frühzeitig eine ungemein starke Rechtszersplitterung in Bezug auf das kirchliche Abgabewesen gefördert. Sie beruhte zum wesentlichen Teil auf dem *ius reformandi*, das nicht nur die Territorialfürsten, sondern auch die Städte für sich beanspruchten; der Stadtrat war kirchliche Obrigkeit. "Die mittelalterliche Stadt, selber nach dem Gemeindeprinzip aufgebaut, war gleichsam die weltliche Schwester der evangelischen Kirchengemeinde" ²³⁾. Zentrale Maßnahmen waren darüber hinaus auch deshalb unmöglich, weil der Kaiser als Herrscher über das "Heilige Römische Reich Deutscher Nation" sich nicht in die durch die Reformation uneinheitlich gewordenen Kirchenangelegenheiten mischen konnte, sondern seine politische Weisheit sich auf Toleranz beschränken mußte ²⁴⁾ ²⁵⁾.

Fast allgemein wurden damals die kirchlichen Abgaben entsprechend der staatlich-kirchlichen Zusammenarbeit des konstantinischen Zeitalters, an der die Reformation festgehalten hatte, erhoben, mit einer Ausnahme, die besonders offenkundig machte, wie tief das kirchliche Steuerrecht allein in der kirchlichen Rechtsordnung wurzeln kann. Diese Ausnahme bildeten die "Gemeinden unter dem Kreuz" am Niederrhein. Sie hatten keinen Anteil an der staatskirchenrechtlichen Regelung der kirchlichen Einnahmen und schufen sich Ende des 15., Anfang des 16. Jhd. eine vollkommen selbständige Abgabenordnung. Sie

21) GIESE S. 13.

22) GIESE S. 13.

23) ERLER S. 38.

24) ERLER S. 38.

25) Nach dem Augsburger Religionsfrieden 1555 mit der Anerkennung der evangelischen Konfession als gleichberechtigt neben der katholischen und unter dem Anspruch des deutschen Kaisers, das "*caput saeculare ecclesiae*" zu sein, war der Kaiser zur Toleranz gezwungen und die Entscheidungen über Kirchen- und Religionsangelegenheiten waren den Territorialfürsten überlassen; Mit eine geschichtliche Grundlage für die heute bestehende Kulturhoheit der Länder

erhoben verschiedene Steuern, zu deren Zahlung die Gemeindemitglieder verpflichtet waren, mit der Folge, daß sie bei Rückständen in Kirchenzucht genommen wurden. Neben einer Armensteuer und einer Dienersteuer wurde eine sog. "Gemeine Steuer" erhoben, für die auch schon die Bezeichnung Kirchensteuer gebraucht wurde 26).

2) In den nächsten auf das Reformationszeitalter folgenden Jahrhunderten erfuhr das kirchliche Beitragswesen keine erhebliche Förderung. Zur Abänderung der bestehenden oder zur Einführung neuer Abgaben lag kein zwingendes Bedürfnis vor. Die Tendenz ging eher zurück. Vor allem deshalb, weil der Staat und die politischen Gemeinden zahlreiche Aufgaben übernahmen, denen sich bis dahin die Kirche gewidmet hatte, namentlich auf dem Gebiet der Kranken- und Armenfürsorge. Die äußeren Aufgaben der Kirche blieben in der Hauptsache auf die bauliche Unterhaltung der Kirchengebäude beschränkt. Die Beitragspflicht der Eingepfarrten erschöpfte sich also, soweit sie überhaupt praktisch wurde, nach wie vor in der Baulast. Eine Regelung durch positive Gesetzesnormen fehlte aber 27).

3) Die Entscheidung der Frage, ob diese kurz aufgezeigten Abgaben schon Kirchensteuern im modernen Sinne waren, kann dahinstehen. Es ist aber festzuhalten, daß die kirchlichen Abgaben dieser Zeit zwar letztenendes nach der oben aufgezeigten Verdinglichung auf speziellen Titeln beruhten, daß aber die Kirchen, wie auch schon in der fränkischen Zeit, von sich aus den Anspruch erhoben, von ihren Mitgliedern Abgaben zu erheben. Wenn auch dieser Rechtsgrund unter der Verdinglichung der Abgaben meist nicht mehr sichtbar wird, so zeigt doch gerade das Abgabenrecht der niederrheinischen "Gemeinden unter dem Kreuz" daß auch zu dieser Zeit durchaus das Bewußtsein eines originären kirchlichen Abgabenerhebungsrechts bestand.

C. DIE ENTWICKLUNG DES KIRCHENSTEUERWESENS IM 19. JAHRHUNDERT 28).

I. War von der Reformation bis zum 19. Jahrhundert das kirchliche Abgabenverhältnis im wesentlichen unverändert geblieben, so änderte sich nunmehr die Rechtslage von Grund auf.

26) WIBBELING, ZeK 7, 49 ff;

27) GIESE, S. 13;

28) Zum Folgenden siehe bes. GIESE, S. 15 ff; FELLMETH a.a.O., S. 14 ff; NIEDNER a.a.O., S. 134 ff; FREYER a.a.O., S. 415 ff.

1) Ein Hauptfaktor, der die Neuordnung des bestehenden kirchlichen Abgabewesens notwendig machte, war die freilich schon lange vorher eingetretene, in der Folgezeit aber noch ständig wachsende konfessionelle Mischung der Bevölkerung ²⁹⁾. Auf Grund des sich durchsetzenden Grundsatzes der Parität der Christlichen Kirchen, der seine Anerkennung auch im Reichsdeputationshauptschluß von 1803 fand, ging die konfessionelle Einheit der Territorien verloren.

Hand in Hand mit dieser Entwicklung ging notwendigerweise die Forderung der Beschränkung der Abgabepflicht zu kirchlichen Zwecken auf die Konfessionsangehörigen, soweit nicht besondere Rechtstitel oder dingliche Verpflichtungen gegeben waren. Neue die Kirchen begünstigende Reallasten konnten nicht mehr begründet werden: "Die Möglichkeit rascheren Wechsels von Grundbesitz und die höhere Bedeutung des Kapital- und Mobiliarbesitzes entzogen der Verteilung der kirchlichen Abgaben lediglich nach dem Grundbesitz ihre mittelalterliche Vorzugsstellung". ³⁰⁾

2) Zum anderen sahen sich die Kirchen wegen des starken Anwachsens der Bevölkerung vor allem in den Städten vor die Aufgabe gestellt, neue Pfarreien und Kirchen zu errichten. Hinreichendes eigenes Kirchenvermögen war dazu in den seltensten Fällen vorhanden ³¹⁾, ebensowenig wie für die wachsende kirchliche Selbstverwaltung.

3) Der wesentlichste Umstand jedoch, der eine Erneuerung und Erweiterung des kirchlichen Abgabewesens gebieterisch forderte, war die besonders in Anbetracht der sich ständig vermehrenden Aufgaben und Bedürfnisse der Kirchen schwer ins Gewicht fallende Verringerung des kirchlichen Vermögens. Diese ist zurückzuführen

- a) auf die Ablösung der Reallasten, Zehnten und anderen dinglichen Berechtigungen der Kirchen, insbesondere auch auf die Beseitigung und Zersplitterung vieler dinglicher Patronate durch die Agrargesetzgebung, ferner auf das Sinken des Geldwertes und die damit verbundene Unzulänglichkeit der Pfarrdotationen, in späterer Zeit endlich auch die Ablösung der mit den sozialen Aufgaben nicht mehr für vereinbar erachteten Stolgebühren ³²⁾,
- b) auf die Säkularisationen zu Anfang des 19. Jahrhunderts auf Grund des Reichs-

29) GIESE, S. 15.

30) GIESE, S. 15.

31) GIESE, S. 16.

32) GIESE, S. 16.

deputationshauptschlusses von 1803, den ERLER 33) den "ungeheuersten Einschnitt in der deutschen Kirchengeschichte" nennt 34). Welchen Einfluß diese Umstände auf die rechtliche Grundlage des Kirchensteuerrechts hatten, wird unten näher darzulegen sein; hier genügt die tatsächliche Feststellung.

II. GRUNDZÜGE DER ÄNDERUNG DES KIRCHLICHEN ABGABENWESENS.

1) Um ihren Aufgaben auch weiterhin gerecht werden zu können, mußten sich die Kirchen neue Einnahmequellen erschließen, da die freiwilligen Beiträge und die Unterstützung durch den Staat nicht genügten, den finanziellen Bedarf zu decken.

Das staatliche Steuerrecht wurde als Vorbild für die Änderung des kirchlichen Abgabenrechts genommen. Angeknüpft wurde an die kirchliche Baulast in ihrer ursprünglichen Form als die persönliche subsidiäre Verpflichtung der Gemeindeglieder und nicht in der Form der Reallast, in welche dieses Institut später abgewandelt wurde. 35)

In der Tat haben die meisten deutschen Staaten bei der Einführung von Kirchensteuer diese zuerst nur in Form einer Abgabe zur kirchlichen Baukostendeckung - freilich oft mit Ausdehnung auf die übrigen sächlichen Kosten der Unterhaltung des örtlichen Gottesdienstes - entwickelt.

2) Wenn auch das staatliche Steuersystem als Vorbild für das neue kirchliche Abgabenrecht genommen wurde, so war es doch für die Kirche ein ganz neues, ihr bisher fremdes Gebiet 36), welches jedoch besonders von der evangelischen Kirche - von der katholischen weniger - grundsätzlich durch kirchliche

33) a.a.O. S. 50.

34) Die Säkularisationen, die die deutschen Fürsten für die durch den Frieden von Luneville erlittenen Gebietsverluste entschädigen sollten, entbehrten jeden Rechtsgrundes (ERLER S. 50). Zwar betrachteten die Fürsten - evangelische wie katholische - das Kirchengut als Besitz, der ihrer Hoheit unterlag, und wenn sie es säkularisierten, glaubten sie lediglich die Zweckbestimmung eigenen Gutes zu ändern. Dadurch wurden die Säkularisationen aber nicht rechtmäßig. Der dadurch erlittene Verlust der deutschen Kirche betrug 4 Erzbistümer, 18 Bistümer, mehr als 280 Stifte und Klöster mit zusammen 96 700 qkm mit 3,16 Millionen Einwohnern und ca. 21 Millionen Gulden Jahreseinkünften (Der Neue Herder 1952, Stichwort Säkularisation, Sp. 2736).

Vgl. ferner FEINE, S. 595 ff.

35) GIESE, S. 16/17.

36) GIESE, S. 18.

Gesetze geregelt wurde ³⁷⁾, während die staatlichen Normen sich mit der Anordnung der aus der staatlichen Kirchenhoheit fließenden Maßnahmen begnügten ³⁸⁾.

3) Daneben war die Mitwirkung des Staates bei der Regelung des kirchlichen Steuerrechts zur zwangsweisen Durchsetzung des Steueranspruches erforderlich ³⁹⁾.

4) Außerdem wurde eine gewisse Selbständigkeit der Kirchen vom Staat und der einzelnen kirchlichen Körperschaften innerhalb der Kirchen angestrebt ⁴⁰⁾. Denn ein modernes im Kirchenrecht begründetes Kirchensteuerrecht setzt eine gewisse Distanz der Kirche vom Staat voraus wie das Beispiel der Rheinisch-Westfälischen Kirchenordnung von 1835 als erster modernen kirchlichen Regelung auch des Kirchensteuerrechts zeigt, die an die alte Tradition des oben dargestellten Abgabewesens der Gemeinden am Niederrhein anknüpfen konnte ⁴¹⁾.

D. DAS ERGEBNIS DES HISTORISCHEN ÜBERBLICKES IST EIN ZWEIFACHES:

I. Einmal zeigt es, daß die Kirche vom Beginn ihres Bestehens an den Anspruch erhob, von ihren Mitgliedern Abgaben erheben zu können - und zwar auf Grund eigenen kirchlichen Rechts ⁴²⁾ - und diesen Anspruch mit den ihr eigenen Zwangsmöglichkeiten durchzusetzen ⁴³⁾. Daß und wie weit die weltliche Macht dieses kirchliche Recht sanktionierte, kann insoweit außer Betracht bleiben.

II. Zum anderen ergibt sich, daß ein echtes Kirchensteuerrecht erst entstehen konnte, als sich die Kirchen dem Staat gegenüber eine gewisse Selbständigkeit errungen hatten, also die Trennung von Staat und Kirche eingeleitet war; denn in einer staatskirchlichen oder einer kirchenstaatlichen Ordnung ergibt sich dieses Problem einer vom Staat gelösten Steuer nicht.

³⁷⁾ So etwa die Rhein.-Westf. Kirchenordnung von 1835

³⁸⁾ GIESE S. 19.

³⁹⁾ Über die Notwendigkeit und die Voraussetzungen der staatlichen Mitwirkung s. u.

⁴⁰⁾ GIESE S. 19/20; vgl. auch GIESE S. 499 ff.

⁴¹⁾ LINK Art. Kirchensteuer a. a. O.

⁴²⁾ Vgl. oben B II, B I 2 c, B II 3, C II 2.

⁴³⁾ Für die Erzwingung vgl. insbes. oben B I 2 a und c, B II 1 c.

1) Damit tritt aber die Frage nach dem Besteuerungsrecht der Kirchen in den Problemkreis des Verhältnisses von Staat und Kirche ein, wird ein wesentliches Problem des Staatskirchenrechts. Und so ließ sich auch feststellen, daß die Entwicklung der Kirchensteuer aufs engste mit der historischen Entwicklung des Verhältnisses von Staat und Kirche zusammenhängt und zwar sowohl mit der organisatorischen Abgrenzung von Staat und Kirche, als auch mit der Übernahme kirchlichen Vermögens durch den Staat. "Insbesondere", so stellt KLEIN ⁴⁴⁾ zu dieser Entwicklung fest, "besteht eine historische und begriffliche Affinität zwischen der Einführung von Kirchensteuern und der Einführung des Prinzips der Trennung von Staat und Kirche" ⁴⁵⁾.

2) Ferner ergab die geschichtliche Betrachtung, daß die Säkularisationen ein wesentlicher Grund in tatsächlicher Hinsicht für das Entstehen des modernen Kirchensteuerrechts waren, indem ein Ausgleich gefunden werden mußte für die ungeheueren Vermögensverluste, die die Kirchen damals erlitten haben.

Inwieweit jedoch die Säkularisationen einen Rechtstitel für die Finanzierung der Kirchen durch den Staat bilden, ist sehr umstritten ⁴⁶⁾. Nach überwiegender kirchenrechtlicher Auffassung, insbesondere auf der Seite der katholischen Kirchenrechtswissenschaft, ist der Staat der die Säkularisationen zu Beginn des 19. Jahrhunderts durchführte, auch heute noch verpflichtet den Schaden, der den Kirchen damals widerrechtlich zugefügt wurde, zumindest teilweise wieder auszugleichen. Die Form in der dies geschieht, sind heute in der Regel laufende Staatsleistungen, also unmittelbare Zuwendungen des Staates an die Kirchen. Deren Rechtsnatur ist im einzelnen umstritten, indem die Kirchen einen grundsätzlichen Rechtsanspruch auf Staatsleistungen unter Berufung auf den Reichsdeputationshauptschluß behaupten, insbesondere § 35 ⁴⁷⁾ "eine der wenigen ein-

44) Rechtsgutachten S. 122.

45) Vgl. auch KLEIN a.a.O., S. 119, Fußnoten 13, 14.

46) DICKEL in Evangelisches Kirchenlexikon III Sp. 767.

47) "Alle Güter der fundierten Stifter, Abteien und Klöster ... werden der freien und vollen Disposition der respektiven Landesherrn sowohl zum Behuf des Aufwandes für Gottesdienst, Unterricht und andere gemeinnützige Anstalten, als zur Erleichterung ihrer Finanzen überlassen, unter dem bestimmten Vorbehalte der festen und bleibenden Ausstattung der Domkirchen, welche werden beibehalten werden ..."

Text bei Ernst Rudolf HUBER, Dokumente zur deutschen Verfassungsgeschichte Bd. 1 Deutsche Verfassungsdokumente 1803 - 1850, 1961 Stuttgart S.15.

deutigen und greifbaren Rechtssätze" 48), die einzelnen Staaten bzw. Länder dagegen über einzelne rechtliche Bindungen aus dem Reichsdeputationshauptschluß und über die Verpflichtungen aus Konkordaten und Kirchenverträgen hinaus nur zu freiwilligen Leistungen bereit sind 49). Abgesehen von diesen im einzelnen begründeten Staatsleistungen läßt sich aus dem Gedanken der Entschädigung für das durch die Säkularisationen entzogene Vermögen eine generelle Pflicht des Staates, die Kirchen finanziell zu erhalten, nicht ableiten.

Denn entgegen der bisher einhelligen Meinung 50) hat HECKEL 51) nachgewiesen, daß das Wesen der Säkularisationen nicht in der entschädigungslosen Wegnahme von Kirchengut besteht, die unter Umständen eine solche Rechtspflicht begründen könnte. Unter Säkularisation ist vielmehr nach HECKEL 52) die vom Staat verfügte Entziehung oder sonstige Beeinträchtigung der freien kirchlichen Verfügungsmacht über das Kirchengut unter Mißachtung seiner öffentlichen Funktion im kirchlichen Organismus zu verstehen. Erst daraus ergibt sich auch der Sinn des durch Art. 140 im Grundgesetz inkorporierten Art. 138 II WRV, als Schutz des Kirchengutes in seiner öffentlichen Funktion für die Kirche gegenüber Versuchen des Staates, aus dem Öffentlichkeitscharakter jenes Vermögens einen Rechtstitel für einen Zugriff auf das Kirchengut abzuleiten; 53) denn sollten die Kirchen nur vor einer entschädigungslosen Enteignung geschützt werden, würde der Art. 14 GG als Schutzbestimmung genügen, die Art. 138 WRV/ 140 GG wären überflüssig 54).

Soweit ersichtlich wurden die Säkularisationen bisher nicht als Rechtstitel für die Begründung des Besteuerungsrechtes der Kirchen angenommen. Wohl aber sind die Säkularisationen der tatsächliche Ursprung der Kirchensteuern insoweit,

48) Hierzu auch FEINE S. 596; ERLER, S. 92;

49) Hierzu REICKE in RGG V, Sp.1286 Stichwort Säkularisationen; WEBER in RGG II, Sp. 951 f Stichwort Finanzwesen; FRIEDRICH in EKL I Sp.1295 Stichwort Finanzwesen der Kirchen; DICKEL in EKL III, Sp.767 Stichwort Säkularisationen; ERLER, Kirchenrecht S. 91 ff mit weiteren Nachweisen.

50) ANSCHÜTZ, Reichsverfassung S. 654. EBERS, Staat und Kirche, S.215.

51) Kirchengut und Staatsgewalt S. 128 ff.

52) a.a.O. S. 129 f.

53) HECKEL a.a.O. S. 128.

54) So in der Tat NAWIASKY-LEUSSER, Bayer. Verfassung S. 228 zu Art. 146, für den sie eine rechtliche Notwendigkeit verneinen. Dagegen HECKEL a.a.O. S. 142.

als ein gewisser Ausgleich zu schaffen war, nicht für entzogenes Eigentum, sondern für den Wegfall einer wesentlichen Einnahmequelle der Kirchen bei gleichzeitigem starken Ansteigen des finanziellen Bedarfs. Den Kirchen sollte, trotz Wegfalls grosser Teile ihres Besitzes, weiterhin die finanzielle Grundlage für ihr Bestehen und ihre Weiterentwicklung erhalten bleiben; deshalb entstanden die staatlichen Finanzierungsgarantien, die den Staat beim Besteuerungsrecht nicht zu einer direkten Leistung, sondern nur zur Garantierung der Leistung Dritter, die diesem Besteuerungsrecht unterworfen waren, verpflichteten ⁵⁵⁾.

So ist festzuhalten, daß die Säkularisationen zwar nicht der rechtliche, wohl aber der tatsächliche Grund für das neue Rechtsinstitut waren und daß zugleich damit ein wesentlicher Anhaltspunkt für die Affinität zwischen der Einführung des Besteuerungsrechts und dem Verhältnis von Staat und Kirche gegeben wurde.

55) KLEIN, Rechtsgutachten S. 181.

2. TEIL. DAS BESTEUERUNGSRECHT DER KIRCHEN IN DER HEUTIGEN VERFASSUNGSORDNUNG.

1. ABSCHNITT. DIE VERSCHIEDENEN THEORIEN.

Im Laufe des 19. Jahrhunderts wurde in fast allen deutschen Ländern das Besteuerungsrecht der Kirchen gesetzlich geregelt 56).

Über den Begriff des Besteuerungsrechtes der Kirchen werden verschiedene Auffassungen vertreten, die sich im wesentlichen in drei Gruppen zusammenfassen lassen.

Eine Meinung versteht das Besteuerungsrecht der Kirchen als rein staatliches Recht, eine zweite betrachtet das Besteuerungsrecht der Kirchen als ein den Kirchen zustehendes, aber vom Staat verliehenes Recht, während die dritte Theorie das kirchliche Besteuerungsrecht als ein auch in der Begründung vom Staat unabhängiges Recht sieht. Diese Theorien sind im folgenden zu untersuchen.

A. DAS KIRCHLICHE BESTEUERUNGSRECHT ALS REIN STAATLICHES RECHT.

I. Nach dieser Auffassung haben die Kirchen zwar das Recht, kraft ihrer Autonomie von ihren Mitgliedern Beiträge zu fordern, diese Beiträge sind aber keine Steuern; denn das Wesen der Steuer besteht in der sofortigen äußeren Zwangsmöglichkeit gegen den Pflichtigen ohne vorgängiges Gerichtsverfahren. Ein solcher äußerer Zwang war und ist nie Gegenstand der kirchlichen Betätigung

56) Die ersten gesetzlichen Regelungen wurden in den einzelnen Ländern verschieden spät getroffen, so in Preußen durch die Kirchenverfassungsgesetze von 1873 - 1876 und durch die Kirchensteuergesetze von 1905 für die kath. und 1906 für die ev. Kirche; in Württemberg 1887 und 1906; in Sachsen-Weimar 1851, 1873, 1894, 1899; in Oldenburg für die kath. Kirche 1831/33, für die ev. Kirche 1865 u. 1876; in Waldeck-Pyrmont 1864, 1869, 1873; in Lippe-Detmold 1827, in Lübeck 1895 u. 1904; in Bremen 1909; in Hamburg 1904; in Bayern 1892 u. 1910; in Sachsen 1838; in Baden 1808, 1860, 1876, 1906; in Hessen 1875; in Sachsen-Meiningen 1876; in Sachsen-Altenburg 1837; in Anhalt 1875; in Schwarzburg-Rudolstadt 1854; in Schwarzburg-Sondershausen 1865; in Reuss ä.L. 1854; in Schaumburg-Lippe 1893. Vgl. dazu im einzelnen GIESE, Kirchensteuerrecht S. 29 ff, 34, 49 ff, 86, 121, 127, 129, 131, 133, 134 ff, 137, 139, 141, 144, 152, 157, 158, 164, 171, 174 ff;

gewesen. Die Kirche hat - auch in den Zeiten ihrer grössten Macht - die Zwangsvollstreckung immer dem Staate überlassen.

Die Steuererhebung (das Besteuerungsrecht) in diesem Sinne fällt also von vornherein nicht unter Art. 137 III WRV; es bedurfte demnach einer besonderen Bestimmung (Art. 137 VI WRV), wenn die Religionsgesellschaften dieses Recht der Besteuerung haben sollten. Das Besteuerungsrecht ist staatliches Recht. Das schließt nicht aus, daß der Staat nur einen Teil des kirchlichen Besteuerungsrechts selbst ordnet und den Rest der kirchlichen Regelung überläßt ⁵⁷⁾.

II. Dieser Auffassung Schmitts hat sich, soweit ersichtlich, niemand angeschlossen.

1) Sie entspricht auch nicht mehr den tatsächlichen positiven Rechtsnormen auf dem Gebiet des Kirchensteuerrechts. Die Kirchensteuern werden allgemein in den geltenden Kirchensteuergesetzen als Steuern der Kirchen bzw. Steuern der Religionsgesellschaften bezeichnet; die Kirchen sind die Steuerberechtigten, sie haben die Ertragshoheit, wie sich aus den gesetzlichen Formulierungen ergibt: "... erheben" ⁵⁸⁾, "... können erheben" ⁵⁹⁾, "... sind berechtigt, Steuern zu erheben" ⁶⁰⁾. Nicht anders, als daß das Besteuerungsrecht der Kirchen ein kirchliches Recht - zu verstehen in dem Sinne als ein den Kirchen zustehendes Recht, wobei noch nichts über den Ursprung dieses Rechts gesagt sein soll - auch nicht ein staatliches Besteuerungsrecht für religiöse Zwecke sein soll, sind die entsprechenden Artikel in den geltenden Verfassungen ⁶¹⁾ und Konkordaten ⁶²⁾ und Kirchenverträgen ⁶³⁾ zu verstehen. Die Möglichkeit einer staatlichen Zwecksteuer für kirchliche Belange hätte dem Verfassungs- und Gesetzgeber offengestanden; er hat diesen Weg aber nicht begangen.

57) SCHMITT, Kirchliche Selbstverwaltung S. 122/123.

58) KiStG Nordrhein-Westfalen § 1;

59) KiStG Niedersachsen § 1; KiStG Hessen § 1; KiStG Rheinland-Pfalz § 1; Orts KiStG Baden Art. II.

60) KiStG Hamburg § 1; KiStG Bayern Art. I; Kirchenges. Württemberg §§ 17, 23;

61) Art. 137 VI WRV/140 GG; Bayern: Art. 143 III; Hessen: Art. 51 III; Rheinland-Pfalz Art. 43 III;

62) Schlußprotokoll zum Reichskonkordat zu Art. 13; "... Recht der Kirche, Steuern zu erheben"; Bayerisches Konkordat (1924) Art. 10 § 5; Badisches Konkordat (1932) Art. IV 4;

63) Vertrag zw. Bayer. Staat u. ev. Kirche (der Pfalz) (1924): Art. 20 (Art. 13); Badischer Kirchenvertrag (1932) Art. II 5; Niedersächsischer Kirchenvertrag (1955) Art. 12 I; Hessischer Kirchenvertrag (1960);

2) Die Besteuerung durch die Kirchen dient der Finanzierung ausschließ-
lich kirchlicher Bedürfnisse. Diesem Umstand ist in den Kirchensteuergesetzen ⁶⁴⁾
Rechnung getragen, wenn auch gerade im Kirchensteuerrecht die Verbindung
staatlicher und kirchlicher Rechtsordnung immer wieder in den Vordergrund tritt,
wie im weiteren Verlauf der Arbeit noch eingehend dargestellt wird, so ist doch
die Zielsetzung des Besteuerungsrechts der Kirchen in erster Linie die Befriedi-
gung kirchlicher Bedürfnisse und nicht die Erfüllung staatlicher Interessen.

3) Gegen die Theorie Schmitts spricht ferner, daß das Wirksamwerden
des kirchlichen Besteuerungsrechts nach den heute geltenden Kirchensteuerge-
setzen von einer von Kirchenorganen gefassten Entscheidung über die Erhebung
der Steuer abhängig ist ⁶⁵⁾, ein für eine staatliche Steuer undenkbarer Vorgang.

Dem steht auch nicht das Genehmigungserfordernis durch staatliche Behör-
den entgegen; denn diese Genehmigung hat in erster Linie kontrollierende Funk-
tion und ist nicht die unmittelbare sachliche Entscheidung über die Steuererhe-
bung und -festsetzung. Diese ist den Kirchen überlassen. Die Genehmigung kon-
kretisiert sodann die Verbindlichkeit dieses Beschlusses für den staatlichen Be-
reich ⁶⁶⁾.

4) Auch aus der Einziehung und Beitreibung der Kirchensteuer durch
staatliche Behörden, die Finanzämter, läßt sich kein Argument für ein staatli-
ches Besteuerungsrecht in dieser Hinsicht ziehen. Die Verwaltung der Kirchen-
steuern erfolgt durch die Finanzämter nur auf Antrag der Kirchen, wie sich aus
§ 18 IV AO ergibt. Die Antragsbefugnis der Kirchen ist grösstenteils landesrecht-
lich geregelt ⁶⁷⁾. Es handelt sich dabei also um keine eigene, selbstgestellte
Staatsaufgabe, sondern um Auftragstätigkeit, für die die Kirchen gem. § 20 Nr.
2 a AO dem Staat eine bestimmte Vergütung leisten müssen ⁶⁸⁾.

64) Art. 1 I LandesKiStG Baden; Art. 2 I OrtsKiStG Baden; §§ 17, 23 Kirchenges.
Württemberg; Art. 1 I KiStG Bayern;

65) Vgl. z.B. Art. 5, 16 ff. LandesKiStG Baden; Art. 8 OrtsKiStG Baden; §§ 18,
24 Kirchenges. Württemberg; § 1 KiStG Nordrhein-Westfalen; vgl. auch KOCH-
GEFAELLER S. 197, 108;

66) KLEIN Rechtsgutachten S. 185;

67) Vgl. z.B. Art. 18 KiStG Bayern; § 3 VO zum KiStG Hessen (GVBl 1950, 108);
§ 3 KiStG Nordrhein-Westfalen; § 3 KiStG Rheinland-Pfalz;

68) Den Kirchen wurde diese Verpflichtung häufig auch noch nach Landesrecht
besonders auferlegt, z.B.: § 6 DurchführungsVO v. 15.6.1950 zum KiStG
Hessen; § 10 Gesetz über die Verwaltung von Kirchensteuern im Landesbezirk

Aus alledem folgt, daß die Kirchen mit dem Besteuerungsrecht kein staatliches Recht, sondern ein eigenes Recht ausüben. Damit ist jedoch noch nichts darüber gesagt, ob das Besteuerungsrecht ein originäres Recht der Kirchen ist, oder ob es ihnen vom Staat verliehen wurde. Diese Frage ist im weiteren Verlauf dieser Arbeit zu klären. Hier genügt festzustellen, daß schon auf Grund des staatlichen Normenbestandes die Kirchensteuer keine rein staatliche Steuer ist. Auch von den Kirchen wird sie nicht als solche angesehen.

B. DAS KIRCHLICHE BESTEUERUNGSRECHT ALS EIN DEN KIRCHEN VOM STAAT VERLIEHENES RECHT, KIRCHLICHE ABGABEN ALS STEUERN ZU ERHEBEN.

1. Auch diese, wohl als die derzeit überwiegend vertreten anzusehende Meinung ⁶⁹⁾, gesteht den Kirchen durchaus das in ihrem Wesen beruhende ursprüngliche Recht zu, von den Mitgliedern Abgaben und Beiträge zur Erhaltung des Kultus und der gottesdienstlichen Gebäude, sowie zum Unterhalt der Kirchenbeamten zu erheben; ferner wird die Befugnis zugestanden, die Mitglieder durch Anwendung kirchlicher Straf- und Machtmittel zur Leistung anzuhalten ⁷⁰⁾.

1) Daneben aber werden von den Vertretern dieser Theorie verschiedene Gründe geltend gemacht, die ihnen die Wirksamkeit des Besteuerungsrechts der

Fortsetzung der Fußnote 68 von Seite 16;

Württemberg vom 1.4.1952; § 3 KiStG Nordrhein-Westfalen; § 14 DurchführungsVO v. 30.1.1950 zum KiStG Rheinland-Pfalz;

69) EBERS, Staat und Kirche S. 256, 407 ff; ders. in NIPPERDEY Grundr. S.388; LÖHR S.46; RIEDER S.90; BREDT Kirchenrecht II S.191; HOLTKOTTEN, Bonner Kommentar Anm. II 5a zu Art. 140 GG; DERNEDDE DVBl 1950, 146; WEHRHAHN, Kirchensteuerpflicht S.17; THIEME DVBl 1955, 276; HESSE Rechtsschutz S.159; KLEIN Rechtsgutachten S.138 u. passim; GIESE Kirchensteuerrecht S.528 fund passim; ders. Handwörterbuch der Rechtswissenschaften III (1928) S.566; GEFAELLER ZevKR 1 (1951) S.80, 390; WEBER Gegenwartslage S.167; PETERS Gegenwartslage S.189; BVerwG Urteil v.1.3.1958, VII C 51. 57, JZ 1959, 247 KOCH-GEFAELLER S.107 f; LIERMANN Kirchenrecht S.374; ANSCHÜTZ WRV Anm. 4, 11 zu Art. 137; POETZSCH-HEFFTER WRV Anm. 8 zu Art. 137; GEBHARD WRV Anm. 14 a zu Art. 137; FLICKINGER Kirchensteuerpflicht S. 6 ff; WACH S. 37 ff; BVerfG NJW 1966, 147;

70) EBERS NippGrR S. 421; ders. Staat und Kirche S.407; WEBER "Kirchensteuer"

Kirchen notwendigerweise abhängig von einer staatlichen Verleihung erscheinen lassen:

a) Bei dem kirchlichen Besteuerungsrecht handelt es sich, ganz anders als bei der kirchlichen Rechtsetzung, Verwaltung und Disziplinargerichtsbarkeit, seinem ganzen Inhalt und Umfang nach um ein Hoheitsrecht, das der Kirche vom Staat übertragen wird ⁷¹⁾.

b) Die Besteuerung ist in jedem Fall mit einer öffentlich-rechtlichen Zwangsbeitreibungsbefugnis verknüpft, die in Freiheit und Eigentum des Staatsbürgers eingreift. Eine solche Zwangsbelastung von Freiheit und Eigentum darf aber im Rechtsstaat nur auf Grund eines (staatlichen) Gesetzes erfolgen, in diesem Fall also eines Gesetzes, das der Kirche die Besteuerungsbefugnis für ihre eigenen Zwecke verleiht ⁷²⁾.

c) Den Kirchen fehlt die zur Durchsetzung eines Besteuerungsrechts notwendige Möglichkeit des äußeren Zwanges. Dieser soll ihr durch das staatliche Besteuerungsrecht gewährt werden, dessen Wesen in der sofortigen äußeren Zwangsmöglichkeit ohne gerichtliches Verfahren, in der Beitreibung im Verwaltungszwangsverfahren liegt ⁷³⁾. Hesse ⁷⁴⁾ modifiziert diese Auffassung folgendermaßen: "... solange die Kirche die Hilfe des Staates bei der Verwaltung und Beitreibung der Kirchensteuer in Anspruch nimmt, wird ihr "eigenes Recht" ⁷⁵⁾ erst durch die staatliche Mitwirkung realisiert. Es ist der Staat, der die Voraussetzung seiner Mitwirkung und damit praktisch die Voraussetzungen der Steuererhebung selbst bestimmt..." ⁷⁶⁾.

Fortsetzung der Fußnote 70 von Seite 17:

in Ev. Kirchenlexikon II 1958 Sp. 799; BREDT a.a.O. S. 463; und die meisten der in Anm. 69 Zitierten.

71) EBERS, Staat und Kirche S. 421;

72) KLEIN, Rechtsgutachten S. 138;

73) statt vieler EBERS, Staat und Kirche S. 422;

74) Rechtsschutz S. 159;

75) das HESSE verneint;

76) Ähnlich auch GIESE Kirchensteuerrecht S. 19, 528, der betont, daß der Staat ergänzend eintreten müsse, weil die Steuer nur wirksam sein könne, wenn ihre zwangsweise Durchsetzung gewährleistet sei. An anderer Stelle (S. 575) spitzt Giese das Problem ganz anders zu, wenn er sagt: "Wie das Zwangsmoment mit dem staatlichen Steuerbegriff untrennbar verknüpft ist, so würde seine Loslösung auch den kirchlichen Steuerbegriff vernichten." Ein Übergang von der Ebene der Verwirklichung des Rechts auf die seines Bestandes.

d) Hinsichtlich der Besteuerungsbefugnis als solcher ist die Kirchensteuer nicht eine innere Angelegenheit der Kirchen allein, obgleich auch die Erhebung von Kirchensteuern einzig und allein der Erfüllung kirchlicher Aufgaben dient, sondern eben eine tief in die bürgerlichen Verhältnisse eingreifende Belastung, die bis zu den schwersten Maßnahmen führen kann ⁷⁷⁾. Die Begründung zum württembergischen Kirchengesetzentwurf argumentiert ⁷⁸⁾: "Das Besteuerungsrecht gehört im Sinne des Art. 137 III WRV nicht zu den Angelegenheiten der Kirchen, die von ihnen "selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes" zu ordnen und zu verwalten sind. Die Einräumung des Besteuerungsrechts bedeutet die staatliche Gewährung öffentlich-rechtlicher Zwangsbefugnisse. Es wäre somit unrichtig, wenn aus dem verfassungsmässigen Selbstverwaltungsrecht der Kirchen der Anspruch abgeleitet werden sollte, daß das Besteuerungsrecht der kirchlichen Körperschaften freier zu gestalten wäre, als das der bürgerlichen. Vom Standpunkt einer grundsätzlichen Betrachtung wäre vielmehr das Besteuerungsrecht der kirchlichen Körperschaften eher an strengere Voraussetzungen zu knüpfen, als das der bürgerlichen Selbstverwaltungskörper, da nach dem Entwurf die Vermögensverwaltung der kirchlichen Körperschaften in ungleich geringerem Masse staatlichem Einfluss unterliegt, als die der bürgerlichen."

Der Staat muss daher im Interesse seiner Selbsterhaltung die Möglichkeit haben darüber zu wachen, daß durch die Erhebung der Kirchensteuer die Interessen der Allgemeinheit und des Staates nicht gefährdet werden, insbesondere die Steuer durch ihre Höhe die Steuerkraft der Staatsbürger nicht übermässig anspannt ⁷⁹⁾.

Es ist daher ein Gebot der staatspolitischen Notwendigkeit, daß der Staat, wenn er die Kirchen als öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaften vor den privatrechtlichen Organisationen durch Einräumung eines so weitreichenden Zwangsrechts wie des Besteuerungsrechts privilegiert, die Ausübung dieses Rechts von gewissen Voraussetzungen und auch von einer gewissen staatlichen Überwachung abhängig macht ⁸⁰⁾.

2) Nach dieser Theorie ist das kirchliche Besteuerungsrecht ganz wesentlich von dem staatlichen Unterbau der Regelung dieses Rechtes bestimmt. Die Verleihung des Besteuerungsrechts beschränkt sich nämlich nicht auf die Gewährung der dem staatlichen Besteuerungsrecht organisatorisch angeschlossenen Mög-

77) KLEIN a.a.O., S. 139; RIEDER S. 90;

78) Drucksachen des württembergischen Landtags 1922 S. 588, zitiert nach RIEDER S. 90 u. SCHMITT, S. 63;

79) Statt vieler RIEDER S. 91;

80) Statt vieler RIEDER S. 91;

lichkeit der sofortigen Zwangsbeitreibung, sondern umfaßt, wie sich aus dem unter 1) Gesagten ergibt, für die Kirchen die Einräumung des vollständigen Rechts, Steuern für sich zu erheben. Der Staat als der Verleihende kann dann selbstverständlich Regelungen treffen über die Voraussetzungen und den Umfang des Besteuerungsrechts und des entsprechenden Gegenstücks, der Steuerpflicht. Diese vom Staat getroffenen Regelungen sind nach dieser Theorie für die Kirchen verbindlich. Daraus ergeben sich, auf dem Boden dieser Auffassung durchaus zwingend, folgende Ergebnisse:

a) Durch die Verleihung erhalten die Kirchen die Befugnis zur Ausübung des Besteuerungsrechts unter dem Vorbehalt, daß die Steuern notwendig sein müssen und daher nicht erhoben werden dürfen, wenn andere Einnahmequellen den Bedarf decken können, oder nur soweit, als diese Einnahmequellen nicht ausreichen, den Bedarf zu decken (Prinzip der Subsidiarität⁸¹⁾.

b) Andererseits erhalten die Kirchen mit der Verleihung des Rechts aber auch die Rechtspflicht zu seiner Ausübung, da der Staat ein eigenes staatliches Interesse daran hat, daß die Kirchen ihre Aufgaben erfüllen. Nur unter dieser Voraussetzung geschah die Verleihung⁸²⁾. Nach Giese⁸³⁾ wird diese sowohl der Kirche als auch dem Staat gegenüber bestehende Verpflichtung auch dann, wenn sie nicht ausdrücklich, sei es unmittelbar als Pflicht zur Besteuerung, sei es mittelbar als Pflicht zur Bedarfsdeckung, oder in beiden Formen gleichzeitig statuiert ist, jedenfalls zur Deckung des zur Erhaltung des Kirchensystems erforderlichen Bedarfs anzunehmen sein. In engem Zusammenhang mit dieser Pflicht zur Besteuerung standen (in früheren gesetzlichen Regelungen) oder stehen noch folgende Erscheinungen:

aa) Die Anordnung einer Steuererhebung durch eine den Steuerbeschluß ersetzende Anordnung der übergeordneten Behörde. Diese Möglichkeit ist heute noch in Württemberg gegeben, wo gemäß § 21 des Gesetzes über die Kirchen v. 3. März 1924 (Reg. Bl. S. 93) ein Steuerbeschluß durch eine Anordnung der Oberkirchenbehörde, die der staatlichen Mitwirkung bedarf, ersetzt werden kann, wenn die Kirchengemeinde die Erfüllung einer anerkannten oder durch vollstreckbare Entscheidung festgestellten Verbindlichkeit innerhalb der von der Oberkirchenbehörde bestimmten Frist unterläßt. Früher bestand diese Möglichkeit insbesondere noch in Preußen. Nach § 33 des KiStG für die kath. Kirche von 1905 trat nach Ersatzanordnungen der kirchlichen (§ 17 des Gesetzes über die Verwaltung des kath. kirchlichen Vermögens vom 24.7.1924) oder der staatlichen Behörde

81) GIESE Kirchensteuerrecht S. 529;

82) 83) GIESE, Kirchensteuerrecht S. 530, 510;

(§ 20 a.a.O.) die behördliche Anordnung an die Stelle eines ordnungsgemäß zustande gekommenen und von der kirchlichen und der staatlichen Behörde genehmigten Umlagebeschlusses ⁸⁴⁾.

bb) Die Vorlegungspflicht des Haushaltsplanes des kirchlichen Steuerverbandes an die Staatsbehörde vor der Genehmigung des Steuerbeschlusses durch diese. Diese Pflicht bestand in Bayern bis zum Erlaß des neuen Kirchensteuergesetzes 1954 ⁸⁵⁾. Sie besteht noch für Württemberg ⁸⁶⁾, wo die Kirchengemeinden mit dem Haushaltsplan die Berechnung des verfügbaren Verwaltungsvermögens nach der letztgestellten Rechnung, sowie eine vorläufige Berechnung der in der letzten Rechnungsperiode verfügbar gebliebenen Mittel vorzulegen haben ⁸⁷⁾. Ähnliche Regelungen bestehen für Baden ⁸⁸⁾. Diese Bestimmungen haben einen doppelten Zweck: einerseits soll damit erreicht werden, daß die Kirchen ihren neben sonstigen Einkünften bestehenden Steuerbedarf offenlegen, andererseits soll dem Staat die Möglichkeit gegeben werden, nachzuprüfen, ob die Kirchen ihrer Pflicht, das Besteuerungsrecht auszuüben, in hinreichendem Maße nachkommen.

cc) Das Verbot von Kirchensteuervereinbarungen zwischen den Kirchensteuerbehörden und den Kirchensteuerpflichtigen.

Für das staatliche Steuerrecht gilt der Grundsatz, daß Vereinbarungen und

84) Das angeführte Gesetz über die Verwaltung des katholischen kirchlichen Vermögens vom 24. Juli 1924 (GS 585) und das Staatsgesetz (vgl. hier Art. 11) betreffend die Kirchenverfassungen der evangelischen Landeskirchen vom 8. April 1924 (GS 221) (beide abgedruckt bei LIERMANN Kirchen und Staat Bd. I, S. 234 ff), werden als noch geltendes Recht angesehen. So jedenfalls das LG Bielefeld in dem Zek 3 (53/54) S. 418 abgedruckten Urteil. Gegen dieses vorwiegend auf formellen Gründen aufgebaute Urteil bestehen erhebliche Bedenken. Es braucht jedoch hier nicht näher darauf eingegangen zu werden, da das Kirchensteuerrecht von solchen Ersatzanordnungen in den Nachfolgestaaten Preußens nicht betroffen wird. Dem § 33 KiStG 1905 entsprechende Vorschriften sind in den modernen KiStG dieser Länder nicht mehr enthalten;

85) KARG Kirchensteuerrecht S. 10;

86) Kirchenges. 1924 § 20 I Satz 2;

87) VO des Kultusministeriums über die Kirchensteuern vom 21. März 1927, § 3; (abgedruckt bei LIERMANN Kirchen und Staat Bd. II S. 122 ff);

88) LandesKiStG 1922 Art. 18 II; OrtsKiStG Art. 8 II;

Vergleiche über Steueransprüche unwirksam sind 89) 90).

Das findet seine Begründung darin, daß ein Vergleich (Vereinbarung) nur rechtswirksam sein kann, wenn das Rechtsverhältnis, über das verfügt werden soll, der Verfügung durch die Parteien unterliegt. Ein Vergleich ist demnach nicht zulässig über Rechtsverhältnisse, die durch zwingende Rechtssätze geregelt sind. Ein Rechtsverhältnis ist dann zwingend geregelt, wenn ein öffentliches Interesse an dieser Regelung besteht. Die Interessen der Allgemeinheit werden aber in ganz besonderem Maße berührt, wenn das Rechtsverhältnis dem öffentlichen Recht angehört; der Steueranspruch ist aber ein öffentlich-rechtlicher Anspruch und im Hinblick darauf ist das Finanzamt zur Geltendmachung des Steueranspruchs verpflichtet 91) 92).

Dasselbe hat aber für das Kirchensteuerrecht zu gelten, wenn davon ausgegangen wird, daß dieses Recht ein verliehenes Recht ist. Auf diesen Standpunkt hat sich auch die Rechtsprechung 93) gestellt, die ausdrücklich feststellt, daß auch im Kirchensteuerrecht Steuervereinbarungen nur zulässig sind, wenn sie eine Grundlage in den entsprechenden Kirchensteuergesetzen finden. In ähnlicher Weise nahm früher das preuß. OVG zu diesem Problem Stellung 94).

89) KAPP DStZ 1942, 75 ff; RIEWALD RAO II Anm. 3 zu § 220 AO S. 354; KÜHN RAO Anm. 3 zu § 220 AO; ferner der RFH in ständiger Rechtsprechung; RFH 18, 92; 16, 1, 3; RFH RStBl. 1929/436, 1936/1077, 1937/20, 1938/74, 1938/626, BÜHLER Steuerrecht I S. 370 hält Vereinbarungen im Steuerrecht im vorsichtigen Ausmaß aus praktischen Gründen z.B. bei Schlußbesprechungen bei Betriebsprüfungen für zulässig;

90) Die einzige gesetzliche Möglichkeit zu Steuervereinbarungen bestand für die Gemeinden bei Realsteuern gem. § 5 Einführungsgesetz zum Realsteuergesetz; diese Bestimmung wurde aber durch § 6 des Gesetzes zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.12.1951 aufgehoben;

91) KAPP a.a.O.;

92) Nicht berührt werden von diesen Erwägungen Vereinbarungen, die sich an den Rahmen des § 96 AO halten; andererseits kann aber aus § 96 AO nicht die allgemeine rechtliche Wirksamkeit von Vereinbarungen hergeleitet werden, die zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigem über Steueransprüche getroffen worden sind (KÜHN RAO Anm. 5 zu § 96 AO); nicht berührt werden ferner die Möglichkeiten aus Billigkeitsgründen in besonderen Härtefällen einen Erlaß zu gewähren, § 131 AO; vgl. dazu HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. 2 und 4 zu § 131 AO;

93) OVG Lüneburg Urteil v. 1.7.1952, ZeK 2, 427;

94) OVG 55, 214; 67, 277;

Das OVG geht davon aus, daß ein Verzicht der kirchlichen Steuerbehörde auf das Besteuerungsrecht unwirksam ist ⁹⁵⁾, kommt aber in einer späteren Entscheidung ⁹⁶⁾ unter Heranziehung der für das kommunale Abgabenrecht von demselben Gericht aufgestellten Grundsätze ⁹⁷⁾ zum Ergebnis, daß eine Kirchengemeinde auf einen einzelnen Kirchensteuerbetrag ganz oder teilweise verzichten kann, insbesondere dann, wenn mit Rücksicht auf andere Leistungen des Pflichtigen oder auf sonstige besondere Umstände eine solche Regelung geboten erscheint ⁹⁸⁾, da derartige Abmachungen das öffentlich-rechtliche Finanzhoheitsrecht nicht beeinträchtigen und keinen Verzicht auf das Besteuerungsrecht darstellen, sondern nur die einzelne Abgabeforderung betreffen ⁹⁹⁾.

Diese Entscheidungen gehen von einer Gleichstellung des kirchlichen Besteuerungsrechts mit dem staatlichen Besteuerungsrecht aus, mit der Maßgabe, daß für das kirchliche Besteuerungsrecht als übertragenes und verliehenes staatliches Besteuerungsrecht dieselben Grundsätze zu gelten haben, wie für das staatliche Recht. Wie weit das heute noch richtig ist, wird unten zu untersuchen sein. Hier kommt es nur auf die Feststellung der Auswirkungen der herrschenden Theorie an.

c) Der Staat hat ferner das Recht, den Kirchen eine solche Art der Veranlagung vorzuschreiben, die die allgemeinen wirtschaftlichen und sozialen Interessen der Steuerpflichtigen berücksichtigt. So kann er bestimmen, zu welchen Steuerarten die Zuschläge erhoben werden dürfen, daß die Zuschläge für alle Steuerpflichtigen auf den gleichen Hundertsatz der bürgerlichen Steuern festgesetzt werden usw. Auch kann der Staat verlangen, daß die Kirchen die Verwendung der erhobenen Steuern ihm nachweisen ¹⁰⁰⁾.

d) Nur wenn die oben unter a - c dargestellten Voraussetzungen erfüllt sind, braucht der Staat die Steuerbeschlüsse zu genehmigen. Entsprechen die kirchlichen Steuerbeschlüsse den staatlichen Anforderungen nicht, so kann der Staat die Genehmigung verweigern, was den Steuerbeschluß unwirksam macht. Es ergibt sich also, daß der Staat nach dieser Theorie gegenüber dem Steuererhebungsrecht der Kirchen sehr weitgehende Aufsichtsrechte in Anspruch nehmen

95) OVG 55, 214; 218 ohne nähere Begründung;

96) OVG 67, 277;

97) OVG 38, 146 f; 44, 113;

98) Was dem Erlaß nach 131 AO gleichzusetzen ist.

99) Vgl. dazu auch KALISCH in seiner Besprechung zu Wehrhahn, Kirchensteuerpflicht DVBl. 1954, 34;

100) RIEDER S. 92;

könnte. Der rechtliche Grund lag in dem Ausgangspunkt, nach dem das Besteuerungsrecht vom Staate verliehen wurde und der Staat den Umfang der Verleihung und damit den Umfang des Rechts bestimmen konnte; der Zweck war die Verhütung einer Schädigung staatlicher Interessen ¹⁰¹⁾. Nach der Verfassungsordnung der Weimarer Reichsverfassung wurde diese Art der Regelung von der herrschenden Meinung als verfassungsmäßig zulässig erachtet ¹⁰²⁾, solange dieses System nicht zu einer Überwachung oder Beeinflussung oder gar Bevormundung der kirchlichen Vermögensverwaltung selbst führte; denn die Freiheit in der Ordnung und Verwaltung der eigenen Angelegenheiten und somit auch der Vermögensverwaltung wurde als das Primäre anerkannt, die Gewährung des Besteuerungsrechts nur als Mittel zum Zweck, um so die Kirchen in die Lage zu versetzen, ihre Aufgaben zu erfüllen.

e) Wie auf das Besteuerungsrecht muß sich diese Theorie auch auf das rechtliche Gegenstück des Besteuerungsrechts, die Steuerpflicht beziehen. Konsequenter fortgeführt muß diese Theorie auf dieser Ebene dann aber bedeuten, daß auch der Kreis der Steuerpflichtigen vom Staat bestimmt und begrenzt wird und zwar mit der Folge, daß auf Grund der Ausübungspflicht des Besteuerungsrechts der vom Staat getroffene Umfang der Steuerpflicht von den Kirchen einzuhalten ist. Dadurch wird ermöglicht, daß auch Nichtangehörige der Kirche zur Kirchensteuer herangezogen werden können, wie das bei der Heranziehung von juristischen Personen und bei der Besteuerung von Mischehen offenkundig wurde. Der Staat muß demnach absolut freie Hand in der Bestimmung des Kreises der Kirchensteuerpflichtigen haben, da nach dieser Auffassung allein die staatliche Rechtsordnung für das kirchliche Besteuerungsrecht eine konstitutive Funktion besitzt. Flickinger hat diese Konsequenz gezogen, wenn er schreibt ¹⁰³⁾: "Rechtsgrundlage der Kirchensteuerpflicht als Steuerpflicht ist demnach nicht ... die kirchliche Mitgliedschaft, sondern die staatliche Rechtsordnung, die an sich an alle möglichen und beliebig viele Momente die Kirchensteuerpflicht knüpfen kann, die aber - wie jede weitschauende Steuergesetzgebung - auf die gegenüber dem Steuerzahler auf die Dauer psychologisch unentbehrliche innere Begründetheit der steuerlichen Anknüpfungspunkte, also bei der Festsetzung des Kreises der Steuerpflichtigen auf die Genußmöglichkeit der durch die Steuer erreichten Zwecke Rücksicht nehmen soll." ¹⁰⁴⁾

101) EBERS, Staat und Kirche S. 424;

102) statt vieler RIEDER S. 91; SCHMITT, Selbstverwaltung S. 87, 125 ff;

103) S. 8

104) ähnlich STAHN S. 25/26 und WACK S. 35/36;

Diese Auffassung wird jedoch keineswegs von allen Vertretern der hier dargestellten Theorie geteilt. Vielmehr wird auch vielfach die Meinung vertreten, daß die Kirchensteuerpflicht eine rein kirchliche, nur ihren Angehörigen obliegende Pflicht sei. Diese Diskrepanz in dem Hauptergebnis der Theorie wird unten unter II zu erörtern sein.

II. KRITIK DER VERLEIHUNGSTHEORIE.

1) Das Besteuerungsrecht und die Korrelatentheorie.

a) Das Besteuerungsrecht der Kirchen wird grundsätzlich im Zusammenhang mit der Eigenschaft der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts gesehen. Das ergibt sich daraus, daß eine Steuer als öffentliche Abgabe nur von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen erhoben werden kann. Die Kirchen bedürfen daher ihrer Stellung als Körperschaften des öffentlichen Rechts, um innerhalb der staatlichen Sphäre das Besteuerungsrecht ausüben zu können.

Davon geht auch die Verleihungstheorie aus und findet darin einen Anknüpfungspunkt für die verschiedenen Aufsichts- und Zwangsrechte gegenüber dem kirchlichen Besteuerungsrecht. Denn werden diese Rechte einerseits als zulässiges Korrelat der Verleihung des Besteuerungsrechts als solchen erklärt, so besteht darin gleichzeitig ein Korrelat zur Verleihung der Rechtsstellung als Körperschaft des öffentlichen Rechts an die Kirchen, da ohne diese Stellung ein Besteuerungsrecht nicht möglich ist und als Inhalt dieser Rechtsstellung in deren staatskirchenrechtliche Betrachtung und Einordnung einzubeziehen ist. Nur so kann Rieder verstanden werden, wenn er feststellt, daß es ein Gebot der staatspolitischen Notwendigkeit sei, daß der Staat, wenn er die Kirchen als öffentlich-rechtliche Religionsgesellschaften vor den privatrechtlichen Organisationen durch Einräumung eines so weitgehenden Zwangsrechts wie des Besteuerungsrechts privilegiert, die Ausübung dieses Rechts von gewissen Voraussetzungen und von einer gewissen staatlichen Überwachung abhängig macht ¹⁰⁵⁾; und Gebhard, der ausführt, daß das mit der Stellung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts verbundene Besteuerungsrecht das wichtigste Recht sei, das sich aus dieser Stellung ergebe, womit die Pflichtleistung der Mitglieder nicht als private Vorausbeiträge, sondern als öffentlich-rechtliche Abgaben gekennzeichnet seien ¹⁰⁶⁾. Davon und von der Auffassung über die Körperschaftsstellung der Kirchen zur Zeit vor und während der Geltung der WRV ist also auszugehen, um

105) RIEDER S. 91, s.O. B I I d;

106) GEBHARD WRV Anm. 10 b, 14 a zu Art. 137 S. 511, 512;

die Entstehung und Begründung der Verleihungstheorie und vor allen Dingen ihre Folgen zu verstehen. Denn diese Theorie wurde aus dem Verständnis des Staatskirchenrechts jener Zeit geboren ¹⁰⁷⁾, und soweit sich neuere Autoren zu ihr bekennen, tun sie es unter Berufung auf die Vertreter jener Epoche ¹⁰⁸⁾. Es ist daher angebracht, kurz darzustellen, wie die rechtliche Stellung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts damals verstanden wurde, und dieses Ergebnis mit dem heutigen Verständnis zu vergleichen.

b) Wurde auch der Begriff der öffentlichen Korporation an den evangelischen Landeskirchen im Laufe des 19. Jahrhunderts als Folge der Distanzierung zwischen Staat und Kirche entwickelt, welche die evangelische Kirche aus einer Staatsanstalt in ein selbständiges, aber dem Staate eng verbunden bleibendes Gebilde umwandelte ¹⁰⁹⁾, so wurde doch die Anwendung dieses Begriffs auf die Kirchen mit dem Ausbau der mittelbaren Staatsverwaltung frühzeitig und zunehmend problematisch, insoweit als die Eingliederung der Kirchen unter den Begriff der öffentlichen Körperschaften, für die die Ausübung staatlicher Aufgaben mit hoheitlichen Mitteln unter staatlicher Aufsicht wesentlich ist ¹¹⁰⁾, immer schwieriger wurde.

Für die Verfassungsordnung der Weimarer Zeit wurden verschiedene Lösungsversuche gemacht ¹¹¹⁾, so die Kirchen in die Begriffsbildung der öffentlichen Körperschaft überhaupt einzubeziehen ¹¹²⁾, oder, die Kirchen im Hinblick auf den Inbegriff der in das geltende Recht überkommenen Privilegien aus der Zeit früheren Staatskirchentums als Körperschaften des öffentlichen Rechts eigener Art zu behandeln ¹¹³⁾.

107) Als Begründer dieser Theorie dürfen gelten: GIESE 1910, FELLMETH 1910, BREDT 1921, LÖHR 1927, RIEDER 1928, ANSCHÜTZ 1933;

108) z.B. HESSE Rechtsschutz S. 70, Fussn. 22 unter Berufung auf die meisten der in der vorigen Anmerkung Genannten, vgl. aber auch Jhb.d.ö.R.n.F. 10, 54 (Anm. 7);

109) FORSTHOFF Verwaltungsrecht 8. Aufl. S. 429; HESSE Rechtsschutz S. 66;

110) FORSTHOFF VerwR. 8. Aufl. S. 431;

111) Zusammenstellung bei HESSE Rechtsschutz S. 66;

112) FORSTHOFF öff. Körperschaft, S. 112 ff u. passim; heute hat Forsthoff diese Konstruktion aufgegeben; VerwR. 8. Aufl. S. 429;

113) EBERS Staat und Kirche S. 199 ff; RIEDER S. 18;

Die für die Zeit der Weimarer Verfassung jedoch herrschende Meinung, die auch der Verleihungstheorie im kirchlichen Besteuerungsrecht zugrunde liegt, vertritt Anschütz ¹¹⁴⁾: Auch er geht davon aus, daß die Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts sich in dieser Eigenschaft nicht in die übliche Form der öffentlich-rechtlichen Körperschaften fügen lassen. Er geht davon aus, daß der Begriff in einem weiteren Sinne zu verstehen ist, der überall zutrifft, wo eine Körperschaft, ohne in den Staatsorganismus eingegliedert zu sein, und ohne daß ihr Wirkungskreis als Teilstück des Staatszweckes erscheint mit öffentlicher Gewalt ausgestattet und einer spezifischen Staatsaufsicht unterstellt ist. Die Kirchen fallen unter diesen Begriff. Nach dem Grundsatz der Korrelativität von Recht und Pflicht steht den von der Verfassung den Kirchen verliehenen Rechten eine spezifisch gestaltete Staatsaufsicht gegenüber. Anschütz sieht also die Körperschaftsstellung der Kirchen vollkommen aus dem staatlichen Blickwinkel der Verleihung und der Ausstattung mit öffentlicher Gewalt mit dem zwingenden Korrelat der Staatsaufsicht. Da das Besteuerungsrecht wesentlicher Inhalt der Stellung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts ist, muß er es folgerichtig auch als ein verliehenes Recht mit den korrelativen Aufsichtsrechten betrachten.

c) Diese schon zur Weimarer Zeit angegriffene ¹¹⁵⁾ Korrelatentheorie darf heute als überwunden gelten ¹¹⁶⁾. Das Verständnis der rechtlichen Stellung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts ist ein anderes geworden.

Gefestigt hat sich die Auffassung, daß die Bezeichnung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts nichts anderes besagt, als daß die Kirche auch vom Staat als mit eigenen ursprünglichen hoheitlichen Funktionen ausgestattete juristische Person anerkannt wird und daß ihre innere Ordnung wie ihr Verhältnis zum Staat und zu den Kirchenangehörigen öffentliches Recht darstellt, aber keinesfalls, daß sie damit in den Staatsorganismus eingegliedert ist, oder daß ihr Wirkungskreis als Teilstück des Staates erscheint ¹¹⁷⁾. Der Begriff der Körperschaft des öffentlichen Rechts in diesem Sinne kann daher mit dem des staatlichen Bereiches kaum mehr etwas gemein haben ¹¹⁸⁾. Da aber allein schon

114) ANSCHÜTZ WRV Anm. 5, 8 zu Art. 137 S. 637, 644;

115) EBERS Nipp.Gr. S.362, 367;

116) Statt vieler HOLTKOTTEN, Art. 140 GG Anm. II 5, v.MANGOLDT GG S. 660 ff; WEBER Gegenwarts-lage S. 170; PETERS ebenda S.187; a.A. immer noch NAWIASKY-LEUSSER, Bayer. Verf. S. 226; GELLER-KLEIN-RAHM, Verf.NRW Bem. 3 zu Art. 19, S. 120;

117) PETERS a.a.O., S. 187; WEBER a.a.O. S. 170

118) v. MANGOLDT a.a.O.;

das positive Recht verbietet, den Kirchen diese Prädizierung als solche gänzlich vorzuenthalten, bleibt nur der Ausweg, den Begriff der öffentlichen Körperschaft in seiner Anwendung auf die Kirchen als einen besonderen, technischen zu nehmen und von dem allgemeinen Begriff zu trennen ¹¹⁹⁾. Damit ist vorerst eine äußere, rein begriffstechnische Unterscheidung getroffen allerdings mit der Folge, daß sich eine Staatsaufsicht nicht schon mit den allgemeinen Grundsätzen der Aufsicht über Körperschaften des öffentlichen Rechts ¹²⁰⁾ rechtfertigen läßt.

Wesentlicher ist die Erkenntnis, daß die öffentlich-rechtliche Rechtsstellung der Kirchen mit den enthaltenen Rechten den Kirchen nicht vom Staat verliehen wird, sondern daß der Staat diese Rechtsstellung vorfindet und anerkennt ¹²¹⁾. Das hat auch der Grundgesetzgeber seiner Verfassungsentscheidung zugrunde gelegt, wie sich aus dem amtlichen Bericht ergibt ¹²²⁾: "Das GG geht im Gesamten von der Vorstellung aus, daß dem Staat als solchem in der allgemeinen Wertskala kein Vorrang zukommt. Die Eigenständigkeit und Eigenwertigkeit der Kirchen, deren Rechtsordnung vom Staate unabhängig und dem Staate gegenüber präexistent ist, schließt heute eine besondere Staatsaufsicht aus, auch dann, wenn sie formal gesehen, die Eigenschaft sogenannter öffentlich-rechtlicher Körperschaften aufweisen. Ihre Herrschaftsgewalt ist eine ursprüngliche Gewalt zu eigenem Recht. Die Erhebung zur öffentlich-rechtlichen Korporation bedeutet nicht Verleihung, sondern nur Anerkennung dieser Herrschafts- und damit der Gesetzgebungs- und Disziplinargewalt für den Bereich des Staates bzw. die Gewährung staatlichen Zwanges."

Erst, aber auch notwendig, daraus ergibt sich, daß von einem Korrelat der den Kirchen staatlicherseits "gewährten" öffentlich-rechtlichen Stellung keine Rede sein kann ¹²³⁾. Ebenso hebt Smend ¹²⁴⁾ hervor, daß der Begriff der Körperschaft des öffentlichen Rechts in Anwendung auf die Kirchen einen aus dem Wesen nunmehriger Verfassungsordnung grundsätzlich gerechtfertigten und nur deshalb anerkannten Charakter bedeutet und daß die damit verbundenen Rechte und Privilegien in der modernen Verfassung keine nur positiven, sondern lediglich

119) FORSTHOFF, VerwR 8. Aufl. S. 429;

120) hierzu FORSTHOFF VerwR S. 429 ff;

121) PETERS a.a.O.;

122) zitiert nach HOLTKOTTEN Art. 140 GG Anm. II 5;

123) Auch die Rechtsprechung hat sich dem angeschlossen: LVG Schleswig ZeK 3 (53/54), 411 ff;

124) SMEND, Zur Gewährung der Rechte einer Körperschaft des öff. Rechts an Religionsgesellschaften gem. Art. 137 WRV ZeK 2 (52/53), 374 ff;

grundsätzlich gerechtfertigte Rechte sein können, womit zugleich das Denken des staatsrechtlichen Formalismus auszuschneiden ist, das den öffentlichen Korporationsbegriff mit der formellen Ausstattung mit öffentlicher Gewalt gleichsetzte.

Das bedeutet aber, daß die Rechte und Privilegien der Kirchen nicht als Inhalt, sondern als Folge ihrer Körperschaftsstellung begriffen werden müssen¹²⁵⁾, ferner aber, daß auch das kirchliche Besteuerungsrecht nicht allein deshalb, weil es ein solches Körperschaftsrecht ist, einer besonderen Staatsaufsicht unterliegen darf, was anders einer speziellen Korrelatentheorie gleichkommen würde. Wie weit sich solche Aufsichtsrechte aus anderen Gründen, z.B. der notwendigen staatlichen Mitwirkung im Besteuerungsverfahren, ergeben könnten, kann und muß späterer Erörterung vorbehalten bleiben. Sie können jedenfalls nicht durch die Anerkennung der Kirchen als öffentliche Körperschaften begründet werden, auch wenn diese Anerkennung in und gegenüber dem Staat und seiner Rechtsordnung notwendig ist¹²⁶⁾.

2) Die Notwendigkeit der sofortigen Zwangsvollstreckungsmöglichkeit und das kirchliche Besteuerungsrecht.

Als ein Hauptargument für die Notwendigkeit der Verleihung des Besteuerungsrechts wird von der dargestellten Theorie vorgetragen, daß die Kirchen niemals die Möglichkeit äußeren Zwanges hätten, der nur dem Staat zukomme und daß ihnen deshalb das Besteuerungsrecht hätte verliehen werden müssen, dessen Wesen die sofortige Zwangsvollstreckungsmöglichkeit, die unmittelbare Durchsetzbarkeit im Verwaltungszwangsverfahren ausmache. Dieser Auffassung kann nur zum Teil gefolgt werden.

a) Die Kirchen nehmen zur Durchsetzung ihrer Gebote eigenen äußeren Zwang nicht in Anspruch. Die Anwendung legitimen äußeren Zwanges kommt in einem Rechtsstaat auch nur dem Staate zu - oder Rechtsträgern denen diese Befugnis vom Staate delegiert wurde -. Wollen die Kirchen ihr Besteuerungsrecht mit äußeren Zwangsmitteln im Sinne von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen durchführen, bedürfen sie also der Hilfe des Staates.

b) Damit ist aber noch kein Grund gegeben, die Notwendigkeit der Verleihung des Besteuerungsrechtes auch soweit es den materiellen Leistungsanspruch betrifft, zu verlangen. Selbst wenn man davon ausgeht, daß zum Wesen eines

125) HESSE Rechtsschutz S. 67;

126) HESSE Rechtsschutz S. 67;

wirksamen Besteuerungsrechts dessen Durchsetzbarkeit gehört ¹²⁷⁾, so läßt sich doch die sofortige Zwangsvollstreckungsmöglichkeit als begriffsnotwendiger Bestandteil des Besteuerungsrechts nicht begründen.

Es ist Besteuerungsrecht im materiellen und formellen Sinne zu unterscheiden. Das Besteuerungsrecht im materiellen Sinne ist die rechtlich relevante Potenz, zu Geldleistungen verpflichtende Normen zu setzen, die die Steuerforderung, den Anspruch des Steuerberechtigten begründen. Besteuerungsrecht im formellen Sinn ist dagegen die Gesamtheit der Normen, die dazu dienen, den materiellen Steueranspruch durchzusetzen ¹²⁸⁾.

Im staatlichen Steuerrecht können diese Unterscheidungen verschwimmen, da es der Staat ist, dem auf Grund seiner Gebietshoheit und des allgemeinen Gewaltverhältnisses die Macht zur Schaffung der Normen sowohl materiellen, wie auch formellen Inhalts zukommt, der also sowohl seine Gläubigerstellung selbst schaffen, als auch das Verfahren zur Durchsetzung der dem Gläubiger zustehenden Erzwingungsrechte selbst bestimmen kann.

127) Die Erzwingbarkeit eines Rechts gehört nicht zu seinen Begriffsmerkmalen. Wesentlich ist den Rechtsgeboten nur, daß sie schlechthin verpflichten sollen, also grundsätzlich unabhängig vom Willen des einzelnen. Der Zwangsschutz in den durch die Möglichkeit und das Bedürfnis gezogenen Grenzen ist zwar der regelmäßige Begleiter der Rechtsgebote, aber kein Erfordernis ihres Begriffs; denn die Tendenz des Rechts geht zunächst dahin, durch seinen Befehl direkt zu wirken und nur nötigenfalls greift der Zwang ein. (Enneccerus Ludwig - Nipperdey Hans Karl: Allgemeiner Teil des bürgerlichen Rechts, 14. Aufl. Tübingen 1952, 1. Halbband S. 122 f) Dies hat grundsätzlich auch für das Steuerrecht zu gelten (siehe dazu auch unter d). Jedoch besteht gerade für das Steuerrecht als die wesentliche Grundlage staatlicher Einnahmenbeschaffung ein besonders hohes Bedürfnis zur Durchsetzung der entstandenen Ansprüche. Von jeher und auch heute ist daher das staatliche Steuerrecht geprägt durch den Zwang der einseitigen hoheitlichen Anordnung von Geldleistungen und durch die dahinterstehende Zwangsgewalt des Staates zur Durchsetzung des Anspruchs auf diese Geldleistungen. Die Durchsetzbarkeit ist daher ein Merkmal des Besteuerungsrechtes. Ob diese Durchsetzbarkeit ein wesensnotwendiges Merkmal des Besteuerungsrechts ist, kann dahinstehen, da auch die Kirchen mit den gegebenen oder notfalls zu schaffenden Ordnungsvorschriften ihren Leistungsanspruch durchsetzen können.

128) hierzu BÜHLER-STRICKRODT I, S. 37;

Die Ausgestaltung der Erzwingungsrechte steht, soweit verfassungsmäßige Schranken nicht entgegenstehen, durchaus im Ermessen des Staates, das vor allen Dingen von Zweckmäßigkeitserwägungen bestimmt sein wird. So wurde für das staatliche Steuerrecht das System der grundsätzlichen sofortigen, von einer gerichtlichen Entscheidung unabhängigen, Vollstreckungsmöglichkeit geschaffen. Diese Art der Vollstreckungsmöglichkeit ist also eine Eigenschaft des staatlichen Steuerrechts. Sie macht aber auf keinen Fall das Wesen des Besteuerungsrechts aus, wie die Vertreter der Verleihungstheorie annehmen. Das Bestehen des materiellen Steueranspruchs ist nicht durch die sofortige Vollstreckungsmöglichkeit bedingt. Nur um den Steueranspruch realisieren zu können, nicht um ihn zu begründen, ist eine irgendwie geartete Möglichkeit der Durchsetzung erforderlich. Das ergibt sich weiterhin aus folgenden Erwägungen:

c) Nach der Legaldefinition des § 1 AO sind Steuern "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." In der ersten Fassung der AO vom 13.12.1919 war in Abweichung von der zur Zeit geltenden Fassung hinter den Worten "Steuern sind" der Zusatz "im Sinne der Reichsabgabenordnung" eingefügt. Dieser Zusatz wurde durch die Notverordnung vom 1.12.1930 gestrichen. Aus der Streichung dieser Worte ist der Schluß zu ziehen, daß der in § 1 I AO geprägte Steuerbegriff nunmehr für das gesamte deutsche Rechtsgebiet Geltung hat¹²⁹⁾. Auch das BVerfG hat anerkannt, daß diese Legaldefinition für das gesamte Grundgesetz gelte¹³⁰⁾, also auch für die Kirchensteuer. Es ist daher auch bei der Bestimmung des Inhalts des Besteuerungsrechts von dieser Begriffsbestimmung auszugehen. Sie enthält aber keinen Hinweis dafür, daß die sofortige Zwangsvollstreckungsmöglichkeit ein Wesensmerkmal der Steuer ist. Vielmehr liegt der Nachdruck der Bestimmung in dem hier interessierenden Zusammenhang auf dem Begriff der Leistung. Diese Leistung wird von dem öffentlichen Gemeinwesen auferlegt, d.h. einer Zustimmung der Betroffenen bedarf es dazu nicht. Der für die Steuer als Zwangsabgabe wesentliche Zwang liegt primär in dieser hoheitlichen unausweichlichen Anordnung einer Geldleistung. Es entsteht dadurch eine vom Staat in einseitiger Weise auferlegte obligatorische Verpflichtung die vom Steuerpflichtigen, auf den ein bestimmter Steuertatbestand zutrifft, zu erfüllen ist.

129) HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER § 1 AO Anm. 1;

130) BVerfG NJW 1958, 625;

d) Daß die sofortige Zwangsbeitreibungsmöglichkeit kein Wesensmerkmal des Besteuerungsrechts ist, ergibt sich weiterhin aus der Betrachtung des Verhältnisses zwischen dem Staat und dem Steuerschuldner.

Das Steuerverhältnis setzt die Aufstellung abstrakter Tatbestände durch den Gesetzgeber voraus. Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft ¹³¹⁾. Die Steuerpflicht als Geldleistungspflicht wird demnach inhaltlich voll durch Rechtsnormen bestimmt. Ein Verhältnis aber, das inhaltlich voll durch Rechtsnormen bestimmt ist, wird als Rechtsverhältnis bezeichnet ¹³²⁾. Es ist kein Gewaltverhältnis, wie Bühler annimmt ¹³³⁾, der in der Vereinigung von Gläubigerstellung und eigener Vollstreckungsmacht die entscheidende Überlegenheit sieht, die den Staat auch in rein materiell-rechtlicher Hinsicht ausgesprochen zur persona potentior macht ¹³⁴⁾. Die Steuerfestsetzung durch die Finanzverwaltung ist infolge der strikten Bindung an die gesetzlichen Tatbestände reine Rechtsanwendung, Rechtsprechung im materiellen Sinn und nicht verwaltungsmäßiges Handeln. Die Feststellung eines Steuerbescheides unterscheidet sich als reine Feststellung dessen, was Rechtens ist, in nichts von der Feststellung eines Zivilurteils ¹³⁵⁾.

Bei dieser Ausgestaltung des Besteuerungsrechts in materieller Hinsicht ist die Vollstreckung der Steuerbescheide im Prinzip nichts anderes als die Vollstreckung von zivilen Urteilen ¹³⁶⁾. Aus diesem Grund kann auch in der zwangsweisen Durchsetzung, der Beitreibung, kein Merkmal für ein Gewaltverhältnis erblickt werden, es sei denn, daß man sich entschließt überhaupt jeden Anspruch als Gewaltverhältnis begründend anzusehen, soweit er gerichtlich verfolgbar und nach rechtskräftiger Feststellung zwangsvollstreckbar ist ¹³⁷⁾; woraus folgt, daß die sofortige Zwangsvollstreckungsmöglichkeit kein notwendiges Merkmal des Besteuerungsrechts ist. Das Steuermerkmal Durchsetzbarkeit bleibt dadurch unberührt.

131) § 3 I StAnpG;

132) FLUME, Steuerwesen und Rechtsordnung S. 86; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 8;

133) BÜHLER, Einfluß des Steuerrechts S. 107; BÜHLER, Steuerrecht I, S. 22; vgl. auch BÜHLER-STRIKRODT I, S. 23;

134) a.A. HENSEL, Einfluß des Steuerrechts S. 64, der das steuerliche Grundverhältnis als ein gesetzliches Schuldverhältnis des öffentlichen Rechts ansieht; ebenso APELT ebenda S. 122 u. NAWIASKY ebenda S. 124 f; ebenso BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 8;

135) FLUME, a.a.O. S. 74, 89;

136) FLUME, a.a.O. S. 87;

137) HENSEL, a.a.O. S. 85; NAWIASKY, a.a.O. S. 125;

e) Ist aber die sofortige Zwangsvollstreckungsmöglichkeit kein wesensnotwendiges Merkmal des Besteuerungsrechts, so kann dies auch keine Voraussetzung für die Notwendigkeit der Übertragung eines staatlichen Besteuerungsrechtes auf die Kirchen sein, wie die Verleihungstheorie annimmt.

Streng zu unterscheiden hiervon ist die Tatsache, daß die Kirchen zur Durchsetzung ihres Steueranspruchs mit äußeren Mitteln auf die Hilfe des Staates angewiesen sind, wenn sie nicht allein auf die ihnen kraft kirchlichen Rechts zu Gebote stehenden Zwangsmittel beschränkt sein wollen, die zwar keine Zwangsvollstreckung im eigentlichen Sinne darstellen - mit Machtmitteln des Staates erzwungene Befriedigung eines Anspruchs - aber dennoch eine Durchsetzbarkeit gewährleisten.

3) Die Verleihungstheorie und die subjektive Kirchensteuerpflicht.

a) Eine der Hauptschwierigkeiten für die Verleihungstheorie zeigt sich in der Grundlegung und methodischen Einordnung der subjektiven Kirchensteuerpflicht. Oben ¹³⁸⁾ wurde dargestellt, daß die konsequente Durchführung dieser Theorie hinsichtlich der Steuerpflicht zu dem Ergebnis kommen muß, daß der Staat den Kreis der Steuerpflichtigen bestimmt und daß die Kirchen gehalten sind, von diesem Personenkreis bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsmerkmale Steuern zu erheben. Von der rein wirtschaftlichen Seite her gesehen ist diese Regelung für die Kirchen nicht ungünstig, denn sie eröffnet ihnen die Möglichkeit der Besteuerung auch außerhalb der Kirche stehender Personen, wie sich bei der Besteuerung juristischer Personen und bei der Besteuerung von Mischehen zeigt. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise hat jedoch hier beiseite zu bleiben.

Um die Problematik deutlich zu machen, ist der Ausgangspunkt der Verleihungstheorie festzuhalten. Diese Theorie geht grundsätzlich davon aus, daß die Kirchen ein in ihrem Wesen begründetes, also originäres Recht haben, von den den Kirchen Angehörigen Beiträge zur Deckung der kirchlichen Bedürfnisse zu fordern, und daß es den Kirchen zusteht, diese Beiträge mit kirchlichen Zwangsmitteln zu erzwingen. Um aber den Kirchen auch äußere Zwangsmöglichkeiten zugute kommen zu lassen, sind die Vertreter dieser Theorie der Meinung, sei die Verleihung des Besteuerungsrechts notwendig. Da nach dieser Theorie ein materielles staatliches Besteuerungsrecht in vollem Umfang übertragen wird, liegt

138) B I 2 e;

in diesem übertragenen Recht der Grund der Steuerpflicht; denn nur so lassen sich die oben aufgezeigten Folgerungen ziehen. Das zugestandene eigene Abgabenerhebungsrecht der Kirchen ist daneben bedeutungslos geworden. Es besteht zwar weiter, da es nicht der Disposition des Staates unterliegt, aber es wird ihm bei der tatsächlichen Bedarfsdeckung der Kirchen keine Wirkung zuerkannt. Die herrschende Meinung hat sich also vom Ausgangspunkt ihrer Theorie, der in der staatlichen Hilfeleistung für ein kirchliches Recht bestand, losgelöst und ist ganz dem Begriff des Besteuerungsrechts verfallen mit der Folge, daß sie den Kirchen auch ein Recht verliehen wissen will - über die Verleihung des Zwanges hinaus -, das nach ihrer eigenen Ausgangsthese diese aber schon besitzen, nämlich das Recht, von ihren Mitgliedern Abgaben zu erheben. Daraus ergibt sich, daß bei gleichzeitigem Festhalten an den beiden Ausgangspunkten: kircheneigenes und daher konfessionsbezogenes Abgabenerhebungsrecht (Konfessionsprinzip) und Verleihung des Besteuerungsrechts als ganzen sich notwendigerweise Schwierigkeiten für die subjektive Kirchensteuerpflicht ergeben müssen.

Ein Teil der Vertreter der Verleihungstheorie ging allen Schwierigkeiten aus dem Wege, indem sie den ersten Ausgangspunkt fallen ließen und durchaus folgerichtig lediglich von den positiv-rechtlichen Regelungen der Kirchensteuer ausgingen und die Rechtfertigung jeder kirchlichen Steuerpflicht in dem entsprechenden staatlichen Gebot, das das den Kirchen verliehene Besteuerungsrecht darstellt, sahen 139).

b) Die Frage der Steuerpflicht ist zwar unproblematisch, soweit es um den Regelfall der Besteuerung natürlicher Personen geht. Insoweit besteht zwischen den positiven Regelungen und dem Konfessionsprinzip in seiner ursprünglichen Art grundsätzlich Übereinstimmung derart, daß die Abgaben nur von den Kirchenmitgliedern - auf die Problematik der Mischehenbesteuerung ist unten näher einzugehen - erhoben werden 140). Diese Übereinstimmung besteht aber nur äußerlich, denn für die Verleihungstheorie, wie sie heute besteht, ist die positive rechtliche Regelung der Ursprung der Pflicht, während andererseits der Ursprung in dem Verhältnis zwischen Kirche und Kirchenmitglied zu finden ist.

Ganz offensichtlich wird jedoch die Problematik bei der Frage der Besteuerung juristischer Personen. Für die rein positivistischen Vertreter der Verleihungstheorie findet sich die Lösung einfach in der positiven Regelung. Für die übrigen

139) oben B I 2 e und HEINRICHS, S. 10; STAHN S. 25/26; WACH S. 35/36;

140) Von den Ausnahmefällen der Forensenbesteuerung bei der Besteuerung von Grundbesitz und Gewerbebetrieb abgesehen; vgl. RGG Bd. III Sp. 1526, Nr. 3 b;

Vertreter der Verleihungstheorie jedoch, die zwar auch die Verleihung des vollen materiellen Besteuerungsrechts anerkennen, aber dennoch den Ausgangspunkt der Steuerpflicht im kirchenrechtlichen Mitgliedschaftsverhältnis suchen, wie Giese¹⁴¹⁾ und Fellmeth¹⁴²⁾, wird das Problem auf dieser Ebene unlösbar. Das zeigt sich mit großer Deutlichkeit in dem Versuch Gieses, die Besteuerung juristischer Personen unter dem Aspekt der reinen Mitgliederbesteuerung zu rechtfertigen¹⁴³⁾. Er will darin "nichts weiter als eine vereinfachte Form für die Nutzbarmachung von Vermögen, welches unmittelbar zwar im Eigentum der juristischen Person steht, wirtschaftlich aber als Eigentum der die jur. Person bildenden und in ihrer Eigenschaft als Kirchenmitglieder der kirchlichen Besteuerung zugänglichen Individuen zu betrachten ist", sehen¹⁴⁴⁾. Daß diese Erklärung zumindest heute nicht mehr zu halten ist, liegt auf der Hand. Man denke nur etwa daran, daß diese "wirtschaftlichen" Eigentümer, die hinter der juristischen Person stehen, keineswegs immer Kirchenmitglieder zu sein brauchen, oder wieder juristische Personen des Privatrechts sind, oder gar öffentliche Körperschaften. Zum anderen trifft die Steuerpflicht immer den Träger eines Vermögens und nicht das Vermögen selbst; dieses kann nur den Tatbestand ausfüllen, der für jenen die Steuerpflicht begründet.

In ähnlicher Weise stellt sich das Problem bei der kirchlichen Besteuerung von Ehegatten, die in sogenannten Mischehen leben, wo grundsätzlich eine Halbierung der Kirchensteuer vorgenommen wird¹⁴⁵⁾, sodaß der steuerpflichtige Ehegatte auch an eine Kirche leisten muß, der er nicht angehört. Auch darin liegt eine Durchbrechung des Grundsatzes der Konfessionsbezogenheit der Kirchensteuern, die nicht allein, wie Giese es annimmt¹⁴⁶⁾, als ein aus Zweckmäßigkeitsgründen gerechtfertigter formeller Verstoß gegen ein Steuerprinzip gerechtfertigt werden kann.

Der mißglückte Versuch, diese Probleme der Durchbrechungen des Konfessionsprinzips zu lösen, zeigt deutlich, daß, wenn man die Verleihung des gesamten Besteuerungsrechts an die Kirchen anerkennt, von dem ursprünglichen Abgabenerhebungsrecht der Kirchen als Grundlage auch des kirchlichen Besteuerungsrechts nichts mehr übrig bleibt; denn die strikte Durchführung des Konfes-

141) Kirchensteuerrecht, S. 536, 538, 543, 576;

142) S. 152;

143) Kirchensteuerrecht S. 542 ff;

144) S. 546;

145) BayKiStG Art. 9; Baden LandesKiStG, OrtsKiStG, jeweils Art. 12 III; Württemb. KirchG § 34 II; NRW KiStG §§ 3 II, 5 a; Rh. Pf. KiStG DVO § 3 III;

146) S. 538;

sionsprinzips kann diese Durchbrechungen weder zulassen noch erklären. Auf der Grundlage der Verleihungstheorie aber können diese Durchbrechungen nur mit der positiv-rechtlichen Regelung gerechtfertigt werden, weil sie in Anbetracht der Besteuerungspflicht¹⁴⁷⁾ damit gerechtfertigt werden müssen. Es wäre dann aber auch inkonsequent, wollte man die positiv-rechtliche Regelung nur soweit anerkennen, als sie Schwierigkeiten auszuräumen vermag und sie nicht auf das gesamte Rechtsinstitut anwenden; denn es geht nicht an zu sagen, daß einerseits bei der Besteuerung natürlicher Personen die Steuerpflicht ihre Grundlage im kirchenrechtlichen Mitglieder Verhältnis, bei der Besteuerung anderer Objekte allein in der positiv-rechtlichen Regelung findet. Das hat aber dann zur Folge, daß das Kirchensteuerrecht in seinen Grundlagen nur vom Staat geschaffen wird und daß jede von den Kirchen schon geschaffene Grundlage außer Betracht zu bleiben hat. Dieses Ergebnis war wohl von den Begründern der Verleihungstheorie nicht gewollt, ergibt sich aber aus ihrer konsequenten Fortführung. Dieses Ergebnis ist jedoch bedenklich, wenn man bei dem heutigen Verständnis des Verhältnisses von Staat und Kirche davon ausgeht, daß im kirchlichen Bereich grundsätzlich zuerst das kirchliche Eigenrecht zur Wirksamkeit gelangen soll.

Den Grund zu diesem Ergebnis hat aber mit die Weimarer Reichsverfassung gelegt. Beschränkte die ursprüngliche Fassung des Art. 137 VI WRV das Besteuerungsrecht der Religionsgesellschaften auf ihre Mitglieder, wohl in der richtigen Erkenntnis des Vorhandenseins entsprechender kirchenrechtlicher Grundlagen, so erhielt doch im Laufe der Beratungen dieser Artikel seine derzeitige Fassung mit der erklärten Zweckbestimmung, der Landesgesetzgebung die Möglichkeit zur Belegung juristischer Personen mit Kirchensteuern offenzuhalten¹⁴⁸⁾. Wie weit diese historischen, den Willen des Verfassungsgebers bestimmenden Motive heute noch nachwirken, zeigt die Berufung des BVerwG auf sie in seinem Urteil über die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen¹⁴⁹⁾. Wie weit sie aber tatsächlich in dem heutigen Verfassungssystem noch zu halten sind, wird später zu untersuchen sein.

147) oben B 2 b;

148) ANSCHÜTZ Anm. 11 zu Art. 137 WRV; GIESE Reichsverfassung Anm. 10 zu Art. 137, S. 365; POETZSCH-HEFFTER Anm. 8 b zu Art. 137, S. 454; GEBHARD Anm. 14 zu Art. 137 WRV S. 512; GIESE HB. d. öff. Rechts Bd. XIII, 1925 S. 253;

149) Urteil v. 1. Aug. 1958 BVerwG VII C 51.57 ZeK, Bd. 6 (57/58), S. 430 ff;

c) Klein ¹⁵⁰⁾ hat neuerdings versucht, dieses Problem auf Grund des gewandelten Verhältnisses von Staat und Kirche zu lösen. Er geht ebenfalls davon aus, daß das Besteuerungsrecht ein den Kirchen vom Staat verliehenes Recht ist, aber ein Recht der Kirchen. Er kommt dann ebenfalls zu dem Ergebnis, daß bei der Begriffsbestimmung der Kirchensteuer nur nach ihrem Merkmal als vom Staat verliehener Steuer es durchaus möglich erscheint, auch Nichtangehörige der Kirche zur Kirchensteuer heranzuziehen. Nach seiner Meinung hat bei einer solchen unvollkommenen Erfassung des Begriffsinhalts der Staat absolut freie Hand in der Bestimmung des Kreises der Steuerpflichtigen, da dann allein die staatliche Rechtsordnung für das kirchliche Besteuerungsrecht eine konstitutive Funktion besitzt ¹⁵¹⁾. Klein untersucht aber dann weiter ¹⁵²⁾ wie weit es dem Staate erlaubt ist, in Anbetracht des reinen Trennungsverhältnisses von Staat und Kirche über den Kreis der Kirchenangehörigen hinaus eine Kirchensteuerpflicht aufzuerlegen, also die Frage der Verleihungsbefugnis, und kommt zu dem Ergebnis ¹⁵³⁾, daß nach diesem Verhältnis eine Kirchensteuer aber nur eine reine Mitgliedersteuer sein könne, denn der staatliche und der kirchliche Rechtskreis seien vollständig voneinander geschieden. Mit der Verleihung des kirchlichen Besteuerungsrechts kann der Staat in einer solchen Ordnung der Kirche nur die verfassungsrechtliche administrative Hilfestellung gegenüber Personen geben, die ihrer Hoheit ohnehin unterstehen. Nicht aber kann der Staat in einer solchen Ordnung der Kirche Hoheitsrechte über Personen einräumen, die vor einer solchen Verleihung nur der staatlichen, nicht aber der Kirchengewalt unterstanden haben.

Wie wenig die Gerichte aber gewillt sind, von der festgefahrenen positivistischen Verleihungstheorie abzugehen und einen Einfluß des gewandelten Verhältnisses von Staat und Kirche auf das Staatskirchenrecht, insbesondere auf das Kirchensteuerrecht gelten zu lassen, zeigt die Ablehnung der wohlbegründeten Meinung Kleins in dem schon angeführten Urteil des BVerwG über die Kirchensteuerpflicht der juristischen Personen.

Es muß aber trotz der positiv-rechtlichen Regelung zu Bedenken Anlaß geben, wenn wegen der Durchbrechungen des Konfessionsprinzips, insbesondere wegen der Besteuerung der Mischehen und juristischen Personen von jeher und immer wieder Rechtsstreite anhängig gemacht werden die die Verfassungsmäßig-

150) Rechtsgutachten;

151) Rechtsgutachten S. 146;

152) S. 148 ff;

153) S. 182;

keit dieser Regelungen bestreiten ¹⁵⁴). Zu diesen Problemen hat nun auch das Bundesverfassungsgericht Entscheidungen gefällt ¹⁵⁵). Hierzu ist später im einzelnen Stellung zu nehmen.

4) Unmöglichkeit der Delegation des Besteuerungsrechts an die Kirchen durch den Staat.

a) Keine Möglichkeit der Delegation wegen des Fehlens einer verfassungsmäßigen Grundlage.

aa) Trotz der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ¹⁵⁶), das unter Bezugnahme auf die herrschende einhellige Meinung ¹⁵⁷) den Standpunkt vertritt, daß die in Artikel 14 des Grundgesetzes enthaltene Eigentumsgarantie durch die Auferlegung von Geldleistungspflichten nicht verletzt wird, ist neuerdings im Schrifttum die Frage nach der Vereinbarkeit der Anforderung von Steuern mit der verfassungsmäßigen Eigentumsgarantie aufgeworfen worden ¹⁵⁸).

154) Vgl. für Mischehen die umfangreiche Rechtsprechung des Preußischen OVG; 50, 196; 58, 243; 59, 250; 87, 249; 87, 255; 83, 180; 86, 223; 104, 133; 97, 81; 97, 88; 61, 110; 99, 58; 52, 233; neuerdings GEFAELLER ZeK 1, 382 ff; FG Düsseldorf BB 53, 317; FG München Vorlagebeschluß an das BVerfG vom 26.3.1958 EFG 1958, Nr. 270 S. 208; HESSE, HB. d. ö. R. n. F. 10, 556; für jur. Personen VG Karlsruhe BB 1954, 741 Archiv für kath. KR Bd. 125 (1954) S. 517 ff; VGH Stuttgart BB 1952, 598 f; BVerwG ZeK 6, 430 ff; dazu auch EISEMANN BB 1953, 1059; KLEIN Rechtsgutachten, BÜHLER JZ 1959, 250; vgl. auch HESSE a. a. O. S. 56 Fußn. 13

155) BVerfG Urteil v. 14.12.1965 - 1 BvR 413, 416/60 - NJW 1966, 147; Urteil v. 14.12.1965 - 1 BvR 586/58 - NJW 1966, 149; Urteil v. 14.12.1965 - 1 BvR 606/60 - NJW 1966, 101; Urteil v. 14.12.1965 - 1 BvL 31, 32/62 - NJW 1966, 103;

156) BVerfG 4, 7 (17) NJW 1954, 1235 (Investitionshilfeentscheidung); BVerfG 8, 274 (330); 10, 89 (116); 10, 354 (371); 11, 105 (126); 14, 221 (241); 19, 119 (128); NJW 66, 150 (151);

157) Wie sich aus Nachstehendem ergibt, ist diese Meinung jedoch keineswegs einhellig. Vgl. hierzu HAMANN, Anm. B 8 b zu Art. 14 GG, der die Auffassung des BVerfG für zu stark verallgemeinernd hält und auf die berechtigten Einwände von Roth, Karlernst, Die öffentlichen Abgaben und die Eigentumsgarantie im Bonner Grundgesetz, insbes. S. 69 f, 87 hinweist;

158) insbesondere durch ROTH, a. a. O.

vgl. auch BECKER-RIEWALD-KOCH, Kommentar zur Reichsabgabenordnung I, § 2 Anm. 8; TIPKE-KRUSE, Kommentar zur Reichsabgabenordnung I, § 1

Im Ergebnis kommen sämtliche Autoren zu dem Schluß, daß die Anforderung von Steuern durch den Staat nicht gegen Art. 14 GG verstößt, jedenfalls solange nicht, als die Steuern nicht konfiskatorischen Charakter annehmen und nicht eine Aushöhlung des Vermögens des Steuerpflichtigen darstellen ¹⁵⁹⁾.

bb) In der Begründung dieses Ergebnisses werden verschiedene Wege begangen. Huber ¹⁶⁰⁾ lehnt die Annahme einer Enteignung ab, da sich der staatliche Eingriff hier nicht auf die Enteignungshoheit, sondern auf die Finanzhoheit stütze, es sich also nicht um einen Enteignungstatbestand, sondern um einen abgabenrechtlichen Tatbestand handle. Grimm ¹⁶¹⁾ geht zwar davon aus, daß jede Steuererhebung einen - zum Teil recht empfindlichen - Eingriff in das Eigentum des Abgabepflichtigen darstelle ¹⁶²⁾; die Steuerrechtsnormen seien jedoch Gesetze, durch die Inhalt und Schranken des Eigentums im Sinne von Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG bestimmt werden; die Steuererhebung auf Grund ordnungsmäßig zustandegekommener Gesetze sei daher kein unzulässiger Eingriff des Staates in das Eigentum der Bürger.

Nach Roth ist, da der Staat auf die Steuern als das Rückgrat der staatlichen Finanzwirtschaft angewiesen ist, die öffentliche Abgabe keine bloße Oberflächenerscheinung, sondern Ausdruck des Staates selbst, denn die staatliche Anforderung von Geld ist dort, wo das individuelle Leben Selbstzweck ist, eine unabding-

Fortsetzung der Fußnote 158 von Seite 38:

Randnote 18; HUBER, Wirtschaftsverwaltungsrecht II, S. 21 f; GRIMM, Besteuerung und Grundgesetz, S. 22;

159) Daß der Verfassungsgeber den möglichen Konflikt mit der Eigentumsgarantie durchaus auch im Auge hatte, ergibt sich aus dem von THOMA dem Parlamentarischen Rat unterbreiteten Vorschlag, dem Art. 14 GG die Worte vorzusetzen: "unbeschadet der staatlichen Besteuerungs- und Sozialisierungsgewalt". (Zitiert nach ROTH, S. 79);

Vgl. auch BÜHLER I, S. 60 für Art. 134 WRV.

160) a. a. O.

161) a. a. O.

162) Ebenso ROTH, S. 53; Martin WOLFF, Reichsverfassung und Eigentum, S. 22; Zwar handelt es sich bei der staatlichen Gelderhebung um keine unmittelbare Entziehung eines Geldbetrages, sondern lediglich um eine Anforderung einer bestimmten Geldsumme, jedoch macht dies keinen Unterschied, da es gleichgültig sein muß, ob der Staat Vermögensgegenstände des einzelnen unmittelbar entzieht, oder ob er kraft seiner staatlichen Gewalt eine obligatorische Pflicht zur Rechtsübertragung eines Vermögensgegenstandes begründet.

bare Notwendigkeit¹⁶³⁾. Wenn aber die Auferlegung von Geldleistungspflichten zur Finanzierung der Staatsaufgaben eine absolute Bedingung des Staates selbst ist, muß diese Voraussetzung auch mit Art. 14 GG vereinbar sein, wenn auch in der staatlichen Anforderung von Geld grundsätzlich nach Roth¹⁶⁴⁾ ein Verstoß gegen Art. 14 GG zu sehen ist. Der Staat muß daher trotz Art. 14 GG befugt sein, zur Finanzierung der Staatsaufgaben den einzelnen mit seinem Einkommen und seinem Vermögen heranziehen zu können. Wenn also das Grundgesetz ein solches Recht des Staates nicht ausdrücklich erwähnt, so muß doch angenommen werden, daß es die Anforderung von Geld insoweit voraussetzt¹⁶⁵⁾ und sie durch einen ungeschriebenen Verfassungssatz stillschweigend sanktioniert¹⁶⁶⁾. Da aber die öffentliche Abgabenerhebung im Hinblick auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG nur gerechtfertigt und damit zulässig ist, weil der Staat Geld zur Finanzierung seiner Staatsaufgaben bedarf, sind auch nur solche öffentliche Geldleistungspflichten von dem erwähnten ungeschriebenen Verfassungssatz gedeckt, die vom Staat bzw. von den anderen Gemeinwesen zur Finanzierung der Staatsaufgaben dem einzelnen auferlegt werden¹⁶⁷⁾.

Dem entspricht im wesentlichen auch innerhalb der Legaldefinition der Steuern in § 1 AO das Begriffsmerkmal "zur Erzielung von Einkünften". Daraus folgert Bühler¹⁶⁸⁾, daß Geldleistungspflichten, die nicht einem öffentlichen Gemeinwesen zufließen, sondern irgendwelchen anderen Organisationen, keine echten Steuern und damit auch keine verfassungsrechtlich zulässigen Abgaben sind, da sie dann nicht der Erzielung von Einkünften für ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen, also nicht der Finanzierung ihrer Aufgaben dienen. Öffentlich-rechtliche Gemeinwesen in diesem Sinne sind aber nur die öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften. Das sind der Bund, die Länder und die Gemeinden, nicht aber andere Personenvereinigungen und Vermögensmassen, selbst wenn es sich hierbei um öffentlich-rechtliche Körperschaften handeln sollte¹⁶⁹⁾.

163) ROTH a.a.O. S. 82; auch SCHUMPETER, Krise des Steuerstaates, S. 21, weist darauf hin, daß das Vorhandensein des Staates mit dem Vorhandensein der öffentlichen Abgaben einfach untrennbar verbunden ist.

164) a.a.O. S. 53;

165) vgl. HUBER, Wirtschaftsverwaltungsrecht II, S. 21;

166) Nähere Begründung bei ROTH, a.a.O. S. 82;

167) ROTH S. 93;

168) Steuerrecht I S. 38; ebenso CRISOLLI, Steuerrecht S. 13;

169) ROTH S. 86;

ROTH ¹⁷⁰⁾ räumt in diesem Zusammenhang den öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften eine Sonderstellung ein, denn diese würden ebenfalls zu den öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen gezählt. Das mag durchaus zutreffen, wie noch darzulegen sein wird. In dem hier zu untersuchenden Problem ist die Gleichstellung mit den öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften jedoch nicht gerechtfertigt; denn nur deren Besteuerungsrecht wird unter den oben dargestellten Voraussetzungen durch den ungeschriebenen Verfassungssatz garantiert, soweit die Steuererhebung zur Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung von Staatsaufgaben garantiert wird.

Aus dem oben Gesagten ergibt sich, daß die öffentliche Anforderung von Geld verfassungsrechtlich nur zulässig ist, wenn sie zum Zwecke der Finanzierung der Staatsaufgaben erfolgt, wenn es sich also um öffentliche Abgaben im überlieferten Sinne handelt, was aber schon dann nicht mehr der Fall ist, wenn das angeforderte Geld - ohne eine öffentlich-rechtliche Gebühr oder ein öffentlich-rechtlicher Beitrag zu sein - nicht in den öffentlichen Haushalt des betreffenden Gemeinwesens fließt ¹⁷¹⁾. Die Meinung Roths verdient vor den übrigen Auffassungen den Vorzug, da sie die sichersten rechtsstaatlichen Abgrenzungsmöglichkeiten innerhalb des Problems der Steuererhebung und der Eigentums-garantie bietet.

cc) Durch das vorstehend Gesagte werden zwar die sogenannten Zwecksteuern nicht ausgeschlossen, denn auch sie dienen zur Vermehrung der Einkünfte des Staates, sind aber für einen bestimmten Zweck innerhalb der Staats- und Gemeindesteuern vorgesehen und fließen durch den staatlichen Haushalt. Kirchensteuern sind aber keine solchen staatlichen Zwecksteuern, denn sie sind keine Steuern des Staates, sondern Steuern der Kirche. Auch wenn die Finanzämter die Kirchensteuern erheben, fließen diese nicht durch den staatlichen Haushalt.

Aus alledem ergibt sich, daß in objektiver Hinsicht ¹⁷²⁾ die staatliche Finanzhoheit ihre Schranken findet an dem ungeschriebenen Verfassungssatz, daß Steuern nur erhoben werden können, ohne einen Konflikt mit Art. 14 GG zu verursachen, wenn und soweit sie zur Erlangung der zur Erfüllung der Staatsaufgaben nötigen Mittel notwendig sind. Eine weitergehende Befugnis hat der auf dem Boden der Verfassungsordnung stehende Staat nicht. Die volle finanzielle Erhaltung der Kirchen ist jedoch nicht Aufgabe des Staates.

170) S. 86 f;

171) ROTH S. 87; BÜHLER a.a.O.;

172) BLUMENSTEIN Ernst, System des Steuerrechts S. 3;

Daraus folgt aber, daß der Staat den Kirchen ein Besteuerungsrecht nicht verleihen kann; denn er kann kein Recht übertragen, das ihm selbst auf Grund der verfassungsmässigen Schranken nicht zusteht. Ob sich ein anderes Ergebnis einstellen würde, wenn die finanzielle Erhaltung der Kirchen als eine Staatsaufgabe anzusehen wäre, kann insbesondere im Hinblick auf die nachfolgenden Ausführungen unter 4 b) dahinstehen. Hier ist jedenfalls davon auszugehen, daß diese finanzielle Erhaltung, soweit nicht vertragsmässig begründete Staatsleistungen und sonstige unmittelbare Leistungen des Staates an die Kirchen in Frage stehen, nicht Aufgabe des Staates ist. Eine solche Staatsaufgabe ist weder historisch noch normativ begründet. Historisch kann eine Verpflichtung des Staates dieser Art insbesondere nicht in einer Art Schadensersatzverpflichtung für den durch die Säkularisationen entstandenen Vermögensverlust gesucht werden und wird vom Staat auch nicht angenommen 173).

Aber auch eine gesetzlich normierte Staatsaufgabe dieser Art besteht nicht. Sie kann insbesondere nicht aus dem durch Art. 140 in das Grundgesetz inkorporierten Art. 137 WRV entnommen werden. Zwar bildet das dort festgelegte Besteuerungsrecht der Kirchen das finanzielle Rückgrat der Kirchen, aber damit wird die Erhaltung der Kirchen noch nicht eine die staatliche Anforderung von Mitteln legitimierende Staatsaufgabe; denn der Staat wird dadurch nicht verpflichtet, den Kirchen irgendwelche Geldmittel zur Verfügung zu stellen, er hat vielmehr nach richtiger Auslegung dieser Stelle, wie unten näher auszuführen sein wird, nur alles zu tun, um den Kirchen den Erwerb finanzieller Mittel auf Grund eigenen originären Rechts sicherzustellen. Da dazu der Einsatz staatlicher Finanzmittel nicht notwendig ist, bleibt auch die ursprüngliche staatliche Finanzhoheit unverändert und bedarf keiner Ausweitung. Eine ganz andere in diesem Zusammenhang auftauchende Frage ist, ob das Besteuerungsrecht der Kirchen, wenn es nicht durch den Umfang der staatlichen Finanzhoheit gedeckt ist, im Hinblick auf die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG verfassungsmässig haltbar ist. Das ist jedoch späterer Darstellung vorbehalten, wo auch zu prüfen sein wird, ob Art. 140 GG/ 137 VI WRV für die Kirchen die für das staatliche Steuerrecht anzunehmende ungeschriebene Verfassungsnorm ersetzt.

b) Keine Möglichkeit der Delegation wegen des Fehlens der notwendigen rechtlichen Grundlagen bei den Kirchen.

Dasselbe Ergebnis, nämlich die rechtliche Unmöglichkeit einer Delegation des staatlichen Besteuerungsrechts auf die Kirchen, stellt sich ein, wenn das Problem von der Grundlage des staatlichen Besteuerungsrechts im Hinblick auf die subjektive Seite der Steuererhebung her aufgerollt wird.

173) im einzelnen s.o. S.11 ff, 1. Teil D II 2

aa) Zur Erhebung öffentlicher Abgaben ist das Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit befähigt. Öffentliche Abgaben sind daher Geldleistungen, die der Staat oder ein von ihm dazu ermächtigtes Gemeinwesen kraft seiner Gebietshoheit (sowohl der des Staates, als auch der des untergeordneten Gemeinwesens) von den dieser unterworfenen wirtschaftlichen Individuen fordert, einseitig auferlegt und zwangsweise betreiben kann ¹⁷⁴⁾.

Die staatliche Steuerhoheit ist demnach ein Ausfluß der Gebietshoheit und findet allein darin ihre Berechtigung ¹⁷⁵⁾, setzt also auch deren Bestehen voraus. Sie steht primär dem Staate zu, da sie sich organisch aus seinem Wesen ergibt. Der Staat kann seine Gebietshoheit auch einem von ihm geschaffenen untergeordneten Gemeinwesen delegieren, indem er ihm die selbständige Durchführung bestimmter öffentlicher Aufgaben zuweist und ihm hierfür eine bestimmte Selbständigkeit (Autonomie) einräumt und zur Beschaffung der hierzu notwendigen finanziellen Mittel dem Selbstverwaltungskörper auch eine eigene Steuerhoheit verleiht, die aber stets auf einer Gebietshoheit beruht ¹⁷⁶⁾.

bb) Es ist demnach davon auszugehen, daß das staatliche Besteuerungsrecht, von wem es auch immer ausgeübt wird, seine Grundlage in der Gebietshoheit hat und an diese gebunden ist, also nur Gebietskörperschaften zustehen und übertragen werden kann. Das den Gebietskörperschaften Eigentümliche ist die Gebietshoheit, kraft deren jedermann, der sich auf dem Gebiete aufhält, der Herrschaft der Körperschaft unterworfen ist. Eine Gebietskörperschaft muß mithin eine allumfassende (alle öffentlichen Aufgaben der Körperschaft) und allerfassende (alle Personen und Sachen) Kompetenz in einem bestimmten räumlichen Herrschaftsgebiet haben ¹⁷⁷⁾. Damit scheidet die Übertragung der staatlichen Steuerhoheit auf ein rechtliches Gebilde, das keine Gebietskörperschaft ist, aus. Denn ein

174) BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 1, 3; ders. Die Rechtsordnung der öffentlichen Finanzwirtschaft S. 111; vgl. auch HENSEL, Lehrbuch des Steuerrechts S. 14 ff;

175) BLUMENSTEIN a.a.O. und System des Steuerrechts S. 29;

176) BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 29, 33; ders. Rechtsordnung S. 111; HENSEL, a.a.O.;

177) BFH Urteil v.4.4.1952, BStBl. III, 1952, 154 = BFHE 56, 396 in Anlehnung an SUREN-LOSCHOLDER, Kommentar zur DGO Erl. 3 zu § 1; vgl. auch MAUNZ, Staatsrecht, S. 23: "Die Entfaltung staatlicher Macht auf einem Raum und die Verfügung über diesen Raum durch staatliche Gewalt nennt man Gebietshoheit"; vgl. ferner BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, S. 1;

auf der Gebietshoheit beruhendes Recht kann nicht an ein rechtliches Gebilde ohne Gebietshoheit verliehen werden, da dieses Recht dann seine Grundlage verlieren würde.

cc) Folgerichtig werden von der absolut herrschenden Meinung ¹⁷⁸⁾ als steuererhebungsberechtigte Gemeinwesen im Sinne des § 1 AO grundsätzlich nur Gebietskörperschaften anerkannt. Mehrere Autoren ¹⁷⁹⁾ kommen dementsprechend auch zu dem Ergebnis, daß die von den Kirchen erhobenen Abgaben keine Steuerqualität besitzen. Dieses Ergebnis ist von der Grundlage des staatlichen Besteuerungsrechts aus gesehen durchaus konsequent ¹⁸⁰⁾; denn die Kirchen sind keine Gebietskörperschaften. Die Kirchen üben zwar auf einem bestimmten räumlichen Bereich des Staatsgebietes ihre Tätigkeit aus. Dieser Bereich ist aber nicht gleichzusetzen mit dem Herrschaftsbereich der Gebietskörperschaften; denn für diese ist der Herrschaftsbereich Objekt ihrer Tätigkeit mit Richtung gegen alle in diesen Bereich fallenden Menschen und Sachen; für die Kirchen jedoch ist dieser Bereich lediglich Tätigkeitsbereich in kirchlicher Hinsicht. Die Kirchen beanspruchen das Gebiet nicht als Objekt einer allumfassenden Kompetenz, sondern nur als - innerkirchlich-organisatorisch bedingten Wirkungskreis zur Erfüllung ihres geistlichen Auftrags an den sich auf dem Gebiet aufhaltenden und ihrer Jurisdiktion unterliegenden Menschen ¹⁸¹⁾.

Vom Gebiet einer Kirche zu reden, widerspricht eigentlich ihrem Wesen. In Deutschland besteht jedoch die historische Tatsache des ev. Landeskirchen-

178) RIEWALD RAO, Anm. 4 a zu § 1; NIEMANN, Finanz- u. Steuerrecht, S.19; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. 5 zu § 1 AO; u. v. a.

179) RIEWALD a. a. O.; NIEMANN a. a. O.;

180) Soweit bisher die Kirchen zu den steuererhebungsberechtigten Gemeinwesen gezählt wurden, sind die dafür angeführten steuerrechtlichen Gründe gegenüber dem Argument der notwendigen Gebietshoheit nicht überzeugend: Der Kommentar von HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER geht rein positivistisch von der Präzisierung "Kirchensteuern" aus; BÜHLER, Steuerrecht I, S.41, stellt auf die Formulierung des § 8 AO ab; NAWIASKY, Steuerrechtliche Grundfragen, S.28, versteht unter Gemeinwesen im Sinne von § 1 AO alle öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die auf Grund gesetzlicher Ermächtigung ohne besonderen Zusammenhang mit einem seitens der Körperschaft gebotenen Vorteil von allen zugehörigen Personen Abgaben erheben.

181) a. A. LVG Hannover, Urteil vom 10.4.1951, ZeK 1, 430, das feststellt, daß die Landeskirchen räumlich genau umgrenzte Gebietskörperschaften seien. Ebenso - ohne Begründung - GEFAELLER ZeK 1, 401;

tums. Staatsrechtlich sind diese Landeskirchen nicht an geographische Grenzen gebunden. Tatsächlich respektieren sich jedoch die ev. Landeskirchen in ihren Grenzen, was jedoch mehr ein kirchenpolitischer als ein kirchenrechtlicher Grundsatz ist. Übergriffe in das Gebiet anderer Landeskirchen wären durchaus möglich, werden jedoch im eigenen Interesse vermieden, um das Landeskirchentum nicht in Frage zu stellen¹⁸²⁾.

Auch Liermann¹⁸³⁾ kommt zu dem Ergebnis, daß die evangelischen Landeskirchen wegen ihrer grundsätzlichen staats- und kirchenrechtlichen Unabhängigkeit vom Gebiet keine Gebietskörperschaften seien; trotzdem zeigten sie als Landeskirchen starke gebietskörperschaftsähnliche Züge. Er sieht diese vor allem in der Frage der Kirchenmitgliedschaft, da die Landeskirchen als Volkskirchen auf Grund des Territorialprinzips grundsätzlich alle Evangelischen erfassen, die ihren Wohnsitz im Gebiet der Landeskirche haben und andererseits diese Mitgliedschaft durch das Verlassen des sogenannten "Kirchengebietes" enden lassen, den Wegziehenden nicht mehr als Kirchenglied zurückhalten und sich so gegenseitig in ihren Grenzen halten¹⁸⁴⁾.

Dieses historisch im Staatskirchentum und im reichsrechtlichen Grundsatz "cuius regio eius religio" wurzelnde Territorialitätsprinzip hat jedoch seine Problematik im Bekenntnis und im unter Umständen gegebenen automatischen Konfessionswechsel, dem lediglich die unbefriedigende Möglichkeit eines Kirchenaustritts gegenübersteht. Es sind daher nun Bemühungen im Gange, das Territorialprinzip vorsichtig durch ein Personalprinzip zu ergänzen, etwa in der Zulassung eines votum negativum, das jedoch vielfach im ausdrücklichen Anschluß an eine andere im Gebiet der Landeskirche bestehende Kirchengemeinschaft bestehen muß, oder durch die Zulassung einer unmittelbaren Mitgliedschaft in der EKD bzw. in den konfessionellen Kirchenverbindungen (VELKD, Ref.Bund) oder aber die Möglichkeit, einer anderen als der an sich "zuständigen" Landeskirche angehören zu können¹⁸⁵⁾.

182) LIERMANN, Kirchenrecht S. 190 f;

183) Kirchenrecht S. 190 ff, insbes. S. 191 f;

184) a.a.O. S. 192, 194 f, 198;

185) Wilhelm MAURER/Christoph LINK, Art."Kirchengliedschaft, ev." in dem demnächst erscheinenden Evangel.Staatslexikon, Hg.v.S.GRUNDMANN u.H.KUNST; zu dem Problemkreis Personalprinzip und Territorialprinzip siehe ferner BRUNOTTE H. u. WEEBER, R.Personalitätsprinzip und Landeskirchliches Territorialprinzip, ZeK 7 (1959/60) S. 348 ff und S.375 ff, sowie GRUNDMANN, ZeK 7 (1959/60), S. 385 ff insbes. S.387;

Diese Tendenzen der Auflockerung des Territorialprinzips durch das Personalprinzip sprechen gegen die Annahme einer Gebietskörperschaftseigenschaft der Kirchen und schwächen auch die von Liermann aufgezeigten gebietskörperschaftsähnlichen Züge ab, wenngleich sie dadurch noch nicht ganz verlorengehen. Diese gebietskörperschaftsähnlichen Züge mögen genügen, die Kirchen zu Gemeinwesen im Sinne des § 1 AO zu qualifizieren, wie unten darzulegen sein wird. Gebietshoheit erlangen sie dadurch nicht. Dies wäre aber Voraussetzung zur Verleihung des staatlichen Besteuerungsrechts. Auch das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Entscheidung vom 14.12.1965 ¹⁸⁶⁾ über die Heranziehung juristischer Personen zur Kirchenbausteuer den Standpunkt eingenommen, daß den Landeskirchen seit dem Inkrafttreten der WRV die Eigenschaft von Gebietskörperschaften nicht mehr zukommt.

Da somit davon auszugehen ist, daß die Kirchen keine Gebietskörperschaften sind, ist nach dem oben Gesagten auch die Übertragung des staatlichen Besteuerungsrechts nicht möglich.

C. DAS KIRCHLICHE BESTEUERUNGSRECHT ALS EIN ORIGINÄRES VOM STAAT UNABHÄNGIGES RECHT.

I. Geht die Verleihungstheorie für das Besteuerungsrecht der Kirchen grundsätzlich von der staatlichen Rechtsordnung aus, so versucht diese Theorie das kirchliche Besteuerungsrecht allein vom Kirchenrecht her zu erfassen.

Es kann nicht verwundern, daß in dieser Hinsicht die katholische Kirche führend ist. Hat sie doch schon seit langem zu dem Selbstbewußtsein von ihrem eigenartigen, eigenständigen, vom Staat unabhängigen Kirchenrecht gefunden, das die evangelische Kirche in Deutschland erst in den letzten Jahrzehnten erringen konnte, nachdem die Entwicklung lange Zeit unter den Thesen Sohms von der Unvereinbarkeit des eigenen Kirchenrechts mit dem Wesen der Kirche stagniert hatte ¹⁸⁷⁾.

1) Die katholische Kirche, da - nach ihrem Selbstverständnis - durch göttliche Stiftung konstituiert, sieht sich neben dem Staat als *societas perfecta* mit eigener Rechtshoheit und hoheitlicher Macht über alle ihre Glieder. Daraus leitet sie die Folgerung ab, daß das Besteuerungsrecht der Kirche unabhängig vom Staat besteht, d.h. "das Recht der Steuererhebung wie die Pflicht der Steuer-

¹⁸⁶⁾ NJW 1966, S. 147;

¹⁸⁷⁾ Vgl. im Einzelnen unter 2. Abschnitt, 1. Kap. B;

entrichtung bestehen, gleichviel ob der Staat dies anerkennt oder nicht, ob er seine Vollstreckungshilfe gewährt oder versagt" 188). Der Begriff des Besteuerungsrechts der Kirche muß daher in erster Linie aus den Bestimmungen des Kirchenrechts hergeleitet werden, weil es sich um eine innerkirchliche Angelegenheit handelt 189). Diese Auffassung vom originären Zwangsabgabenrecht der katholischen Kirche findet seine Stütze in can. 1496 C.I.C. und im Schlußprotokoll zum Reichskonkordat zu Art. 13: "Es besteht Einverständnis darüber, daß das Recht der Kirche, Steuern zu erheben, gewährleistet bleibt" 190). Versagt der Staat seine Vollstreckungshilfe, so bleibt der Kirche immer noch die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen durch Maßnahmen kirchlicher Zucht zur Erfüllung seiner kirchenrechtlichen Pflichten anzuhalten. Die Erzwingbarkeit ist dann also immer noch gewährleistet, wenn sie auch nicht mehr durch äußerliche Zwangsmittel bestimmt ist, sondern durch die der Kirche allein adäquaten Mittel geistlicher Zucht.

2) Hat die katholische Kirchenrechtslehre, wohl begünstigt durch die klare und eindeutige Regelung des can. 1496 C.I.C. schon zu einer einheitlichen Stellungnahme zu dieser Frage gefunden, so sind die Meinungen in der evangelischen Kirche noch nicht einheitlich. Sie reichen im Schrifttum von der strikten Ablehnung eines originären Zwangsabgabenrechts über eine vermittelnde Auffassung bis zu einer der kath. Kirchenrechtslehre entsprechenden Meinung.

188) EICHMANN-MÖRSDORF, Kirchenrecht, II (1953), S.466; ebenso HAGEN, Prinzipien des kath. Kirchenrechts; JONE, Heribert, Das Gesetzbuch der lateinischen Kirche, 1952, Paderborn; RETZBACH, Anton, Das Recht der katholischen Kirche nach dem C.I.C. Freiburg, 1947; vgl. ferner R.WEEBER, Abschnitt Kirchensteuer in: Evangelisches Kirchenlexikon II 1958, Spalte 799 ff; WEHRHAHN, Kirchensteuerpflicht S. 17, Fußnote 50;

189) Michael von MORA, die Grundfragen der Kirchensteuer und der Kirchengemeinde nach kirchlichem und staatlichem Recht, zitiert nach der Besprechung von N.HILLING in Archiv für kath. Kirchenrecht Bd. 121 (1941), S. 134;

190) Auf das Schlußprotokoll zum Reichskonkordat (Art. 13) kann sich die katholische Kirche jedoch zur Begründung ihrer These nur stützen, wenn sie über die Gewährleistung des Rechts hinaus, darin ein Anerkenntnis des originären Besteuerungsrechts sieht.

Ist Wehrhahn ¹⁹¹⁾ der Meinung, daß Versuche, dem protestantischen Kirchentum ein originäres Zwangsabgabenrecht zu vindizieren, der Begründung entbehren, so versucht Weeber ¹⁹²⁾ die Verleihungstheorie mit einer eigenständigen kirchenrechtlichen Ausgangsbasis zu vereinbaren. Er geht davon aus, daß die Glieder der Kirche ohne Zweifel verpflichtet sind, die Kosten des kirchlichen Dienstes in irgend einer Form mitzutragen, daß sie dieser Beitragspflicht aber dadurch genügen, daß sie, wenn der Staat ein kirchliches Steuerrecht anerkennt, ihrer Kirchensteuerpflicht nachkommen ¹⁹³⁾. Diese Ansicht hat in ihrer Reibungslosigkeit etwas bestechendes. Sie ist aber doch nur ein Kompromiss, der die Frage des Rechtsgrunds der kirchlichen Steuerpflicht nur wieder auf die Ebene der staatlichen Rechtsordnung verschiebt. Es muß fraglich sein, ob sich ein solcher Kompromiss noch halten lassen, wenn man aus der Lehre von der Eigenartigkeit und Eigenständigkeit des evangelischen Kirchenrechts die notwendigen Folgerungen für dieses Rechtsgebiet zieht. Ebsen ¹⁹⁴⁾ ist diesen Schritt schon gegangen: "Das Recht der Kirchen, Kirchensteuern zu erheben, ist ein eigenständiges, nicht ein vom Staat abgeleitetes Recht der Kirche. Auch staatliche Verfassungsbestimmungen wie Art. 140 GG oder Art. 137 WRV haben das im Zeitpunkt ihres Inkrafttretens vorhandene Kirchensteuerrecht in seiner Geltung nicht berührt und besitzen nur deklarative, keine konstitutive Bedeutung." Damit ist für die evangelische Kirche ein Standpunkt eingenommen, der im Ergebnis dem der katholischen Kirche im wesentlichen entspricht.

II. Diese dem Selbstverständnis der Kirchen entsprechende Theorie findet ihre wesentliche Problematik, wie im Grunde auch die Verleihungstheorie, in der notwendigen Aufspaltung des Besteuerungsrechts in einen materiellen, anspruchsbegründenden Teil und einen formellen, vollstreckungstechnischen. Selbst wenn im heutigen Kirchensteuerrecht das sogenannte materielle Besteuerungsrecht dem Kirchenrecht zu entnehmen ist, bleibt für die Kirchen doch die Notwendigkeit einer Zwangsvollstreckungsmöglichkeit bestehen, da das Angewiesensein der Kirchen auf die freiwillige Leistung der den Mitgliedern auferlegten Abgaben einen für das kirchliche Haushaltswesen erheblichen Unsicherheitsfaktor

191) Kirchensteuerpflicht S. 17, Fußnote 50;

192) a.a.O. S. Anm. 188;

193) ähnlich BREDT, Evangelisches Kirchenrecht in Preußen, Bd. II, S. 463;

194) Das Kirchensteuerrecht in Schleswig-Holstein, Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 12, S. 85; ders. Das Kirchensteuerrecht in Schleswig-Holstein nach dem Kieler Staats-Kirchen-Vertrag, Schlesw.-Holst. Anzeiger Teil A, 1958, S. 194;

bedeuten müßte. Zwar stehen den Kirchen Straf- und Zuchtmittel zur Verfügung¹⁹⁵⁾. Deren Wirksamkeit muß jedoch im Hinblick auf das weitverbreitete reine Tauf-scheinchristentum sehr zweifelhaft erscheinen. Diese Kirchenmitglieder sind mit solchen Zuchtmitteln oft nur schwer zu erreichen, da der geistliche Charakter der Zuchtmittel nicht einen äußeren Zwang zum Inhalt hat, sondern eine freiwillige Anerkennung des kirchlichen Rechts durch eine durch die Zucht besser gewordene Einsicht erreichen will¹⁹⁶⁾. Es soll nicht übersehen werden, daß über das Kirchensteuerrecht, das oft noch die einzige Bindung eines Christen an seine Kirche ist, u. U. eine geistliche Offensive, wie man es nennen könnte, vorgetragen werden kann, die bei einem äußeren Zwang nicht so wirksam sein kann.

Dennoch ist der äußere Zwang bei der Erhebung der Kirchensteuer notwendig, da die Kirchen darauf angewiesen sind, daß ihre Haupteinnahmequelle auch ausgeschöpft wird. Äußerer Zwang ist aber dem Kirchenrecht fremd. In der Verfassungsordnung der Bundesrepublik, die dem Rechtsstaatsprinzip huldigt, steht der äußere Zwang aber nur dem Staate zu und bedarf einer gesetzlichen Grundlage zu seiner Ausübung. Die Kirchen sind daher, zumindest soweit sie die nicht freiwillig geleisteten kirchlichen Abgaben betreiben wollen, auf die Mitwirkung des Staates angewiesen. In welcher Weise der Staat seine äußeren Machtmittel zur Verfügung stellt, ist eine andere Frage. Der Staat kann unter Anerkennung der kirchlichen Ansprüche seine Gerichte zur Verfügung stellen, deren rechtskräftige Urteile dann das Kirchenmitglied binden¹⁹⁷⁾ oder aber ein Beitreibungsverfahren anordnen, das den Zwang zeitlich vorzieht, dann aber notwendigerweise ein gerichtliches Nachprüfungsverfahren vorbehält, wie es bei öffentlichen Abgaben grundsätzlich der Fall ist.

Auch diese dritte Theorie bringt also für sich allein keine entscheidend brauchbaren Ergebnisse. Sie ist aber in ihren klaren Grenzziehungen am ehesten geeignet, das kirchliche Abgabenrecht und die staatliche Mitwirkung in einen theoretisch haltbaren Einklang zu bringen. Andererseits führt diese Theorie auch an die Problematik der innerkirchlichen Legitimität dieses Abgabenrechts heran. Die Neubesinnung der ev. Kirche auf das Kirchenrecht als ein vom weltlichen Recht unterschiedenes, eigengeartetes und mit äußeren Zwangsmitteln nicht sanktionierbares Normengefüge, das seine Grundlage in der *lex charitas spiritualis* hat¹⁹⁸⁾ muß sich auch auf das kirchliche Beitragsrecht erstrecken. Daraus wird

195) etwa can. 2349 C. I. C.

196) EICHMANN-MÖRSDORF Bd. I, S. 39; ERLER, Kirchenrecht, S. 155; LIERMANN, Kirchenrecht, S. 326;

197) So die Regelung in Österreich: vgl. EBERS, Grundriß des kath. Kirchenrechts S. 407 u. HOLBÖCK, Handbuch des Kirchenrechts S. 902;

198) siehe unten 2. Abschnitt, 1. Kapitel, B;

der Schluß gezogen, daß dadurch die kirchenrechtliche Legitimität der Ausübung eines vom Staat verliehenen, aber auch eines originären kirchlichen Zwangsabgabenrechts insgesamt fragwürdig wurde, ferner daß es wünschenswert wäre "wenn insbesondere die evangelischen Kirchen unter Hintanstellung eines wirtschaftlichen Sekuritätsdenkens die Rechtmäßigkeit des Kirchensteuersystems an den Grundlagen reformatorischen Kirchenrechts überprüften, um in einer Zeit materiellen Wohlstands die Fundamente für ein kircheneigenes Abgabensystem zu legen, das den Kirchen auch in Zeiten der Not oder fehlender staatlicher Unterstützung die Freiheit ihres Dienstes gewährleistet." 199) Will aber die evangelische Kirche nicht nur auf freiwillige Abgaben ihrer Glieder angewiesen sein, wird sie auch in einem solchen neu zu begründenden Abgabenrecht immer darauf angewiesen sein, die bestehende Verpflichtung ihrer Glieder, zum kirchlichen Dienst durch Abgaben beizutragen, durch einen kirchlichen Rechtsetzungsakt zu ordnen und zu konkretisieren. Die weitere Untersuchung dieser Frage geht über den Rahmen dieser Arbeit hinaus, welche vom derzeit gegebenen Normenbestand und dem staatskirchenrechtlichen Verhältnis ausgeht.

Soweit in dieser Arbeit jedoch von einem originären kirchlichen Zwangsabgabenrecht die Rede ist, ist darunter der durch das kirchliche Rechtsgebot begründete Leistungsanspruch und die diesem entsprechende Leistungspflicht zu verstehen, die unabhängig von der staatlichen Gewalt begründet wurden, gleichgültig ob sie durch staatliche Zwangsmittel oder durch kirchliche Ordnungsmittel durchgesetzt werden, wenn das Rechtsgebot nicht freiwillig erfüllt wird. Wie oben für das staatliche Steuerrecht dargelegt, liegt auch für das kirchliche Abgabewesen der Zwang in erster Linie in der einseitigen Auferlegung der Leistungspflicht, wobei jedoch zu berücksichtigen ist, daß der Begriff der "Zwangs"-abgabe für das kirchliche Recht noch weniger geeignet ist als für das staatliche Recht. Man würde besser, wie bereits oben dargelegt, von einem Rechtsverhältnis sprechen, das grundsätzlich zu seiner freiwilligen Verwirklichung tendiert und nur notfalls durchgesetzt wird.

Außerdem gibt diese Theorie die Möglichkeit, das Verhältnis von Staat und Kirche, insbesondere soweit es sich auf die Anerkennung der kirchlichen Rechtsetzungsgewalt bezieht, im kirchlichen Besteuerungsrecht zu berücksichtigen. Die Verleihungstheorie gibt dazu keinen Ausgangspunkt, da sie das an sich mögliche und auch bestehende kirchliche Recht auf diesem Gebiet praktisch ignoriert, wenn nicht den, daß diese Übergehung kirchlichen Rechts dem heutigen Verhältnis von Staat und Kirche nicht mehr entspricht.

199) LINK, Art. Kirchensteuer a. a. O.

2. ABSCHNITT

DAS BESTEUERUNGSRECHT DER KIRCHEN UND
DAS BONNER GRUNDGESETZ.

Wurden im Vorausgegangenen die Theorien untersucht, die die Begründung des kirchlichen Besteuerungsrechts zum Gegenstand haben, so ist nunmehr die Frage zu klären, welche dieser Theorien oder mit welcher Maßgabe eine dieser Theorien der in der Bundesrepublik Deutschland herrschenden Verfassungsordnung gerecht wird. Dabei ist von der verfassungsrechtlichen Stellung der Kirchen im Grundgesetz auszugehen. Durch Art. 140 GG wurden die Art. 136 - 139 und 141 Weimarer Reichsverfassung (WRV) in das Grundgesetz inkorporiert; nach Art. 137 Abs. VI WRV sind die Religionsgesellschaften, welche Körperschaften des öffentlichen Rechts sind, berechtigt, auf Grund der bürgerlichen Steuerlisten nach Maßgabe der landesrechtlichen Bestimmungen Steuern zu erheben, also ein Besteuerungsrecht auszuüben.

Wie der historische Überblick dieser Arbeit ergeben hat, war das Besteuerungsrecht, oder weitergefaßt, das Abgabenerhebungsrecht der Kirchen von jeher ein wesentliches Problem des Staatskirchenrechts und wurde entscheidend beeinflußt von der Entwicklung des Staatswesens und des Verhältnisses, das Staat und Kirchen zueinander jeweils einnahmen. Unter der Geltung des Grundgesetzes hat sich daran nichts geändert. Durch die Übernahme der Weimarer Kirchenartikel verblieb das Problem des kirchlichen Besteuerungsrechts im Kreis des staatskirchenrechtlichen Blickfeldes. Es davon auszusparen, wäre unmöglich; ist doch dieses Recht - um ein Wort Liermanns zu gebrauchen ²⁰⁰⁾ "mit aller Erdschwere belastet, welche den finanziellen Dingen anhaftet" und berührt es einen Rechtskreis, den der Staat, der andererseits das Eigentum seiner Bürger zu gewährleisten hat, immer autoritativ für sich allein in Anspruch genommen hat. Da aber, wie oben dargelegt, das Besteuerungsrecht der Kirchen seine materielle Grundlage nicht im staatlichen Recht finden kann, wie bisher überwiegend angenommen wurde, ein Rückgriff auf das kirchliche Recht daher notwendig wird, erhöht sich diese staatskirchenrechtliche Spannung noch und mündet in das Problem des Verhältnisses der staatlichen und kirchlichen Rechtsordnung zueinander. Eine Stellungnahme dazu ist unumgänglich. Das Besteuerungsrecht ²⁰¹⁾ der Kirchen

200) LIERMANN Hans, Die kirchliche Mitgliedschaft nach geltendem evangelischen Kirchenrecht ZeK 4 (1955) S. 382;

201) Der Begriff "Besteuerungsrecht" ist hier und im weiteren Verlauf der Arbeit mit folgender Einschränkung zu verstehen: Das Grundgesetz (in Verbindung

kann nicht in Frage gestellt werden: Dem steht die verfassungsrechtliche Gewährleistung durch Art. 140 GG im Wege.

Es ist daher zuerst das gegenwärtige Verhältnis von Staat und Kirche zu untersuchen, unter besonderer Berücksichtigung der Frage, wie der Staat der kirchlichen Rechtsordnung gegenübersteht. Die aus dieser Untersuchung gewonnenen Grundsätze sind dann auf Anwendbarkeit auf das kirchliche Besteuerungsrecht zu prüfen.

1. KAPITEL.

DAS HEUTIGE VERSTÄNDNIS DES VERHÄLTNISSSES VON STAAT UND KIRCHEN IN DER VERFASSUNGS- ORDNUNG DER BUNDESREPUBLIK.

A. EINLEITUNG

I) Wie von Smend ²⁰² zum ersten Male mit aller Deutlichkeit ausgesprochen wurde, ist das Verhältnis von Staat und Kirche in Deutschland unwiderruflich und unübersehbar in eine neue Phase eingetreten. Diese Erkenntnis ist un-

Fortsetzung der Fußnote 201 von Seite 51:

mit der Weimarer Verfassung) und die Länderverfassungen, soweit sie entsprechende Bestimmungen enthalten: Bayern Art. 143 III, Hessen Art. 51 III, Rheinland-Pfalz Art. 43 III, Nordrhein-Westfalen Art. 22, Baden-Württemberg Art. 5 (die beiden letzten übernehmen Art. 140 GG als unmittelbar geltendes Landesrecht), bestimmen das Recht der Kirchen "Steuern" zu erheben. Dieselbe Sprachregelung findet sich in den Kirchensteuergesetzen. Entsprechend dazu wird allgemein von dem "Besteuerungsrecht" der Kirchen gesprochen. Es muß aber einem späteren Teil dieser Abhandlung vorbehalten bleiben, ob die in Frage stehenden Abgaben Steuern sind und das in Frage stehende Recht ein Besteuerungsrecht, oder ob es sich um Rechtsfiguren eigener Art handelt. Bis zur Entscheidung dieser Frage ist daher das "Besteuerungsrecht" der Kirchen als das Recht zu verstehen, das den Verfassungen zugrunde liegt und die Kirchen in den Stand versetzt, Abgaben zu erheben, die als Steuern bezeichnet werden.

202) Staat und Kirche nach dem Bonner Grundgesetz, in ZeK 1, (1951) S. 4 ff;

terdessen Gemeingut der heutigen Rechtsanschauung geworden²⁰³⁾. Weiterhin besteht Einigkeit darüber, daß infolgedessen - bei aller Vorsicht mit Ergänzungen des Grundgesetzes²⁰⁴⁾ und unter Berücksichtigung der rechtlichen Problematik der Geltungsfortbildung verfassungsrechtlicher Normen²⁰⁵⁾ - die Übernahme der Weimarer Kirchenartikel nicht mehr den normativen Sinngehalt der alten Epoche erneuern kann, sondern auf dem Boden einer gewandelten Lage verstanden und interpretiert werden muß²⁰⁶⁾; oder um das Schlagwort Smends²⁰⁷⁾ zu gebrauchen: "Wenn zwei Grundgesetze dasselbe sagen, so ist es nicht dasselbe". Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob der Parlamentarische Rat einer klar bewußten grundsätzlichen staatskirchenpolitischen Entscheidung aus dem Weg gegangen ist und sich auf eine Verlegenheitslösung zurückgezogen hat²⁰⁸⁾, oder ob die Lösung des Grundgesetzgebers eine im heutigen Verfassungssystem

-
- 203) SCHEUNER, Ulrich: Kirche und Staat in der neueren deutschen Entwicklung, in ZeK 7 (1960) S. 225 ff (S. 252); WEBER, Werner: Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts, Veröffentlichungen der Vereinigungen der deutschen Staatsrechtslehrer Heft 11, 1954, S. 153 ff; PETERS, Hans: Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts VStR Heft 11, 1954 S. 212 ff; HOLT-KOTTEN, Bonner Kommentar Art. 140 GG Anm. II 2; HAMANN, Kommentar zum GG Art. 140; v. MANGOLDT, Das Bonner Grundgesetz, Art. 140 (S. 661); HESSE, Rechtsschutz S. 28 u. passim KÖTTGEN, Kirche im Spiegel deutscher Staatsverfassung der Nachkriegszeit, DVBl. 1952, 485; SCHEUNER, Auflösung des Staatskirchenrechts ZeK 2 (1952/53) S. 382; HESSE, Die Entwicklung des Staatskirchenrechts seit 1945 Jb.d.ö.R.n.F.10, S.10 ff; GRUNDMANN, Kirche und Staat S. 31 ff; MIKAT, Paul, Kirchen u. Religionsgemeinschaften S. 138 ff; ders. Das Verhältnis von Staat u. Kirche in der Bundesrepublik, Berlin 1964;
- 204) GIESE in: Die Gegenwartslage des Staatskirchenrechts, Protokoll der Aussprache VStR 1954, S. 231;
- 205) HESSE, Rechtsschutz, S. 28 ff;
- 206) SMEND a.a.O. S. 11; WEBER a.a.O. S. 157; PETERS a.a.O. S. 177; HOLT-KOTTEN Anm. II 5 zu Art. 140 GG; SCHEUNER a.a.O. S. 252; HESSE a.a.O. S. 64; v. MANGOLDT a.a.O. S. 661;
- 207) a.a.O. S. 4;
- 208) So SMEND a.a.O. S. 4, 11; dadurch werden Inhalt und Geltung der Norm nicht berührt; SMEND a.a.O. S. 11. Die Entstehungsgeschichte kann keine ausschlaggebende Rolle spielen; HESSE a.a.O. S. 35; ebenso BVerfG 1, 299 (312): Für die Auslegung eines Gesetzes ist allein sein objektiver Inhalt und sein Sinnzusammenhang maßgebend, nicht dagegen der subjektive Wille der am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe.

verwurzelte Notwendigkeit ist, Entwicklungen durch sachfremde Eingriffe nicht zu stören²⁰⁹). An dem Ergebnis jedenfalls wird nichts geändert, daß die übernommenen Weimarer Kirchenartikel heute anders zu verstehen sind als zur Zeit ihrer ursprünglichen Gültigkeit, als einerseits nach dem Sturz der Monarchien die Kirchen vor der Notwendigkeit standen, ihr Verfassungssystem zu erneuern, andererseits der Staat die von ihm an sich gewollte Trennung nicht vollzog, sondern sich auf dem Umweg über die Korrelatentheorie mit der Kirchenhoheit eine mächtige Einflußsphäre sicherte.

II. Obwohl sich das Problem des Verhältnisses von Staat und Kirche als ein einheitlicher Komplex anbietet, kann es doch nicht unter einem Gesichtspunkt allein betrachtet werden. Eine grundlegende Scheidungslinie muß berücksichtigt werden, denn staatliche und kirchliche Deutung des Verhältnisses decken sich nicht unbedingt²¹⁰). Dazu sind ihre Grundlagen zu verschieden. Wenn sich die Kirchen einerseits dem Staate gegenüber als eigenständige Mächte mit dem göttlichen Auftrag als Grundlage ihres Seins sehen, mit der Aufgabe, beständig in die Welt hinein zu wirken, dann erblickt andererseits der moderne säkularisierte Staat grundsätzlich in der Kirche eine ihm gleichgeordnete, überstaatliche Organisation, der zwar die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zustehen, sucht sie aber auf einen engen religiösen Bereich zu beschränken²¹¹). Dazu kommt als dritter Gesichtspunkt, daß der kirchengläubige Staatsbürger in seiner Person die Anforderungen der Kirche sowohl, wie auch des Staates in sich selbst zum harmonischen Ausgleich bringen können muß und daher nach einer Konflikt vermeidenden Ordnung verlangt²¹²). Diesem Gesichtspunkt ist jedoch nur eine untergeordnete Rolle zuzubilligen, da einmal der Einzelne eine direkte Einflußmöglichkeit auf die Gestaltung des Verhältnisses von Staat und Kirche nicht hat, zum andern aber an die geschaffene Rechtsordnung, soweit diese mit der Verfassung in Einklang steht und verfassungsmässige Rechte des Einzelnen nicht verletzt, gebunden ist.

Es ist daher bei der Untersuchung des Verhältnisses von Staat und Kirche von der grundsätzlichen Stellungnahme der beiden Partner allein auszugehen. Die Frage muß daher zunächst lauten: Wie sehen die katholische und die evangelische Kirche ihr Verhältnis zum Staat, insbesondere wie verstehen sie ihr eigenes Kirchenrecht in der Relation zur staatlichen Rechtsordnung. Danach ist dar-

209) So PETERS a.a.O. S. 186; zur Entstehungsgeschichte des Art. 140 vgl. Jb. d.ö.R. NF. 1 (1951) S. 899 ff;

210) SCHEUNER, Kirche und Staat a.a.O. S. 229;

211) PETERS, Gegenwartsfrage S. 212;

212) PETERS a.a.O.;

zulegen, wie der Staat zu den Forderungen der Kirchen Stellung nimmt und welche verfassungsmäßige Lage sich daraus ergibt.

B. DIE STELLUNGNAHME DER KIRCHEN ZUM STAAT.

I) 1) Die Stellung der Kirchen zum Staat ist heute bestimmt durch die Emanzipation vom Staat, ohne die öffentlich-rechtliche Stellung aufzugeben, und durch die Rückbesinnung auf ihr eigenes Wesen und die Eigenständigkeit ihres Auftrags und ihres Rechtes sowie den Anspruch zum Wirken in der Öffentlichkeit.

2) Diese, im einzelnen noch darzulegende, Entwicklung wurde für die Kirchen durch geschichtliche Umstände bedingt. Durch den Verlust des größten Teils ihrer Temporalien durch die Säkularisation von 1803 wurde die katholische Kirche auf den Weg der Spiritualisierung gedrängt. Das Schwergewicht der kirchlichen Macht wurde auf den geistlichen Bereich verlagert, eine Hinwendung zur vatikanisch zentralisierten Kirche, zum Papsttum, erfolgte und dadurch wurde notwendig eine Distanzierung zum nationalen Staat bewirkt ²¹³⁾.

Für die evangelische Kirche wurde der Kirchenkampf von erheblicher Bedeutung für das Verhältnis zum Staat, zur Besinnung auf ihr eigentliches Wesen und damit zur endgültigen Emanzipation vom Staat. Hand in Hand mit der Distanzierung vom Staat ging ein engerer Zusammenschluß. So entstanden innerhalb Deutschlands die Institutionen der Evangelischen Kirche in Deutschland und die Vereinigte Lutherische Kirche. Im zwischenkirchlichen Bereich kam der Anschluß an den Ökumenischen Rat der Kirchen, den Lutherischen Weltbund und an andere ökumenische Einrichtungen hinzu ²¹⁴⁾.

Die neue Unabhängigkeit der Kirchen bedurfte natürlich einer theoretischen Grundlegung. Diese ist bei den beiden Kirchen wesensgemäß verschieden. Die Ergebnisse sind jedoch weithin die gleichen.

213) HESSE, Rechtsschutz S. 36; SMEND, ZeK 1 (1951) 4 ff (8);

214) Zu den einzelnen Zusammenschlüssen u. zu ihrem Verhältnis zueinander: GRUNDMANN, D., Der Lutherische Weltbund, Grundlagen-Herkunft-Aufbau, 1957; ferner: Grundmann, Das evangelische Kirchenrecht u. die ökumenische Bewegung der Gegenwart, Arch.f. öff.R., Bd. 84 (1959), S. 1 ff;

II. DIE KATHOLISCHE KIRCHE.

1) Auszugehen ist vom katholischen Kirchenbegriff. Die Kirche ist als Kirche des Heils wie als rechtlich verfasste Kirche durch göttliche Stiftung konstituiert ²¹⁵⁾. Daraus folgt, daß sowohl die Glaubenssätze als auch das Recht der Kirche in seinen Fundamentalsätzen von Gott herzuleiten sind. Die Eigenständigkeit ihres Zweckes, die Verfügung über alle Mittel, die notwendig sind, diesen Zweck zu erreichen, die Unabhängigkeit von jeder anderen Gesellschaft, lassen die Kirche ebenso wie den Staat als eine *societas perfecta* erscheinen ²¹⁶⁾.

2) a) Die Kirche hat eigene Rechtshoheit und hoheitliche Macht über alle ihre Glieder ²¹⁷⁾. Als mystischer Leib des Herrn ist die Kirche notwendig eine sichtbare, rechtlicher Ordnung fähige und bedürftige Gemeinschaft, die in Weiterführung des gott-menschlichen Erlöserwirkens Christi durch die vom Herrn selbst eingesetzten Organe geleitet wird. Die Kirche fordert daher kraft ihres Wesens das Kirchenrecht ²¹⁸⁾.

b) Das Kirchenrecht trägt geistlichen Charakter, der durch das Wesen und die Zweckbestimmung der Kirche geprägt wird. Alles Recht, das weltliche wie das kirchliche, gründet letztlich in Gott. Das Kirchenrecht hat jedoch einen tieferen Bezug zur göttlichen Normgebung, weil es auf der Offenbarung Gottes und insbesondere auf der Frohbotschaft des menschengewordenen Gottessohnes beruht. Der Herr selbst hat die Grundlinien der Kirchenverfassung festgelegt und Gebote für das Gemeinschaftsleben der Gläubigen gegeben. Hierdurch gewinnt das Kirchenrecht einen bedeutenden Abstand zum weltlichen Recht, wenngleich weltliche Rechtsmacht durchaus befähigt ist, ihre Gesetze aus dem Geist der frohen Botschaft heraus zu gestalten ²¹⁹⁾.

215) Vgl. statt vieler EICHMANN-MÖRSDORF, Lehrbuch des Kirchenrechts Bd. I (7. Aufl. 1953) S. 24 f; KOENINGER, Katholisches Kirchenrecht (1926) S. 2 ff, 111 ff; SÄGMÜLLER, Lehrbuch des katholischen Kirchenrechts (1925) S. 5 ff;

216) EICHMANN-MÖRSDORF a.a.O. I, S. 65; KOENINGER a.a.O. S. 4, 112; SÄGMÜLLER, S. 9; HAGEN, Prinzipien des katholischen Kirchenrechts (1949) S. 19;

217) Die Leitungsgewalt umfaßt die Lehrgewalt, die Gesetzes- und Verordnungsgewalt. Weitere Auswirkungen des geoffenbarten Rechts sind die freie Besetzung der Ämter, das Steuerungsrecht, das Zwangs- u. Strafrecht; BORN-KAMM Heinrich, Staat u. Kirche in der Sicht des neueren Katholizismus, ZeK 7 (1960), S. 273 ff (275);

218) EICHMANN-MÖRSDORF I (9. Aufl. 1959) S. 38;

219) EICHMANN-MÖRSDORF I (9. Aufl.) S. 38;

3) a) Aus der Eigenschaft der Kirche als *societas perfecta* und aus der Eigenständigkeit ihres Kirchenrechts ergibt sich, daß ein rechtliches Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen Staat und Kirche ausgeschlossen ist; das wesensmäßige Verhältnis von Staat und Kirche ist das der koordinierenden Dyarchie ²²⁰⁾. Daher sollen auch alle Fragen der *res mixtae* im gegenseitigen Einverständnis gelöst werden ²²¹⁾. In Konfliktsfällen hat allerdings die Kirche zu entscheiden, da sie auf Grund des geoffenbarten Rechts dem staatlichen Recht prinzipiell überlegen ist, der religiöse Zweck höher ist als der staatliche und sie unter Führung des Heiligen Geistes vor Fehlern und Irrtümern bewahrt ist, während die Staatsgewalt, die zwar ebenfalls ihre Quelle in Gott hat, allen Irrtümern und Fehlsamkeiten ausgesetzt ist, da sie nur der allgemeinen Leitung der Vorsehung untersteht, welche der menschlichen Freiheit vollen Spielraum läßt ²²²⁾.

b) Von diesen Kollisionsfällen abgesehen nimmt die Kirche kraft ihrer Stellung und ihrer Wesensnatur eine indirekte Gewalt in Anspruch, die sie in weltliche Dinge einzuwirken berechtigt, wenn dies um sittlicher oder religiös kirchlicher Interessen willen notwendig ist ²²³⁾.

c) Die Kirche, die sich als der fortlebende Christus als juristische Person versteht, und, da sie nicht eine Idee, sondern eine Person repräsentiert, gegenüber dem Staat ein Partner von selbständiger Autorität ist, fordert weiterhin, daß die Verträge mit ihr wie völkerrechtliche Verträge gehalten werden. Daneben will die Kirche völlige Freiheit vom Staat, nicht aber die Trennung von Kirche und Staat; denn Staat und Kirche können sich nach ihrem Wesen nicht trennen, weil sie von Gott zu gegenseitiger Ergänzung und Unterstützung bestimmt sind ²²⁴⁾.

4) Damit ergeben sich folgende Forderungen der katholischen Kirche für die Gestaltung ihres Verhältnisses zum Staat:

Unter Anerkennung des öffentlichen Status Anerkennung der Unabhängigkeit und der Eigenständigkeit des Kirchenrechts und daraus, sowie aus dem We-

220) HESSE, Rechtsschutz S. 37 f mit Nachweisen;

221) EICHMANN-MÖRSDORF I (7. Aufl.) S. 67; KOENINGER, S. 483 f; SÄGMÜLLER, S. 52;

222) EICHMANN-Mörsdorf I, S. 66; KOENINGER S. 483 f; SÄGMÜLLER, S. 54; BORNKAMM a.a.O. S. 276;

223) KOENINGER, S. 488; EICHMANN-MÖRSDORF I, S. 66 f; SÄGMÜLLER, S. 56; HESSE, Rechtsschutz, S. 38; PETERS, Gegenwartslage S. 184, mit weiteren Nachweisen in Fußn. 18, S. 213;

224) BORNKAMM a.a.O. S. 276 f;

sen ihrer Sendung folgend Einflußnahme auf den weltlichen Bereich ²²⁵⁾.

III. DIE EVANGELISCHE KIRCHE.

1) Die Ausgangsposition des neueren evangelischen Kirchenrechts.

Die tiefgreifende Wende, die der Kirchenkampf für das evangelische Kirchenrecht brachte, zwang die evangelische Kirche zur Überprüfung ihres Kirchen- und Kirchenrechtsbegriffs ²²⁶⁾. Die von Sohm und Holstein geschaffenen wissenschaftlichen Grundlagen sind in Frage gestellt ²²⁷⁾. Die These von Sohm, daß Recht und Kirche notwendig in Widerspruch stünden, wurde auch von Holstein nicht widerlegt, gibt es doch auch für Holstein kein wesentlich verschiedenes kirchliches und weltliches Recht, wenn es auch als Bestandteil der Offenbarung von Gott stammt. Die Folge war die rechtliche Unterordnung der Kirche unter den Staat ²²⁸⁾.

Demgegenüber hat sich nunmehr in der Kirchenrechtswissenschaft eine grundlegende Erneuerung der Anschauungen vom Wesen der Kirche, des kirchlichen Rechts und der kirchlichen Ordnung sowie der Stellung der Kirche gegenüber dem Staat vollzogen. Folgende Richtungen können im wesentlichen unterschieden

²²⁵⁾ vgl. dazu HESSE, Rechtsschutz S. 39;

²²⁶⁾ GRUNDMANN, Archiv d. öff. Rechts (Archiv) 84, S. 7;

²²⁷⁾ HESSE, Rechtsschutz, S. 42;

²²⁸⁾ vgl. SOHM Kirchenrecht I, S. 1; II, S. 55, 121 f. ders., Das Verhältnis von Staat und Kirche aus dem Begriff von Staat u. Kirche entwickelt, Zeitschrift für Kirchenrecht XI (1872) S. 157 ff (168 ff); HOLSTEIN, Die Grundlagen des evangelischen Kirchenrechts S. 87, 89; dazu ERLER Kirchenrecht S. 138; GRUNDMANN, Archiv S. 5 ff, LWB S. 9 ff; HESSE, Rechtsschutz S. 42;

den werden: Die christologische 229) und die dualistische 230) Kirchen- und

229) Die Hauptvertreter dieser Lehre sind: Karl BARTH: Rechtfertigung und Recht, Theologische Studien, Heft 1, ZOLLIKON- Zürich, 1. Aufl. 1938, 3. Aufl. 1948; ders. Christengemeinde und Bürgergemeinde, Theologische Studien, Heft 20, Zürich 1946; ders. Die Ordnung der Gemeinde, Zur dogmatischen Grundlegung des Kirchenrechts, München 1955, (Sonderdruck aus Karl Barth, Kirchliche Dogmatik Bd. IV/2 § 67); Ernst WOLF, Naturrecht und Gerechtigkeit, Ev. Theologie, 1948, S. 233 ff; ders. Gottesrecht und Menschenrecht, Theol. Existenz heute, N.F. 42, München 1954, S. 9 ff; ders. Rechtfertigung und Recht, in: Kirche und Recht, Ein vom Rat der evangelischen Kirche in Deutschland veranlasstes Gespräch über die christliche Begründung des Rechts, Göttingen 1950, S. 5 ff; ders. Zur Frage des Naturrechts bei Thomas von Aquin und bei Luther, in: Peregrinatio, München 1954, S. 183 ff; vgl. ferner ders. in ZeK 1 (1951) S. 102 ff (Besprechung von HECKELS "Initia") und Der christliche Glaube und das Recht, ZeK 4 (1955), S. 225 ff (Besprechung von HECKELS "Lex charitatis"), wobei er sich um die Abstimmung der christologischen Rechtslehre mit der dualistischen Rechtslehre Heckels bemüht; ders. Königsherrschaft Christi, Theol. Existenz N.F. 64 (1958), S. 56 ff; ders. Stichwort "Gemeinde" in RGG II (3. Aufl.) S. 1330 ff; Erik WOLF, Rechtsgedanke und biblische Weisung, Drei Vorträge, Forschungen der ev. Akademie, Bd. 5, Tübingen 1948; ders. Die menschliche Rechtsordnung, in: Die Autorität der Bibel heute, S. 317 ff; ders. Zur biblischen Weisung des Rechts, in: Antwort, Karl Barth zum siebzigsten Geburtstag am 10. Mai 1956, Zürich 1956, S. 773 ff; ders., Zur Rechtsgestalt der Kirche, in: Bekennende Kirche, Festgabe für Niemöller (1952) S. 254 ff; ders. Ordnung der Kirche, Lehr- u. Hb. d. Kirchenrechts auf ökum. Basis 1960/61; Max SCHOCH, Evangelisches Kirchenrecht und biblische Weisung, ein Beitrag zur theologischen Grundlegung des Kirchenrechts, Zürich 1954; vgl. ferner die Zusammenfassung von GRUNDMANN, Archiv S. 12 ff, 24 ff, mit weiteren Nachweisen; und SCHEUNER, Kirche und Staat, ZeK 7 (1960), S. 230 Anm. 8; ferner die Literaturzusammenstellung in Evangelisches Kirchenlexikon, Stichwort Zwei-Reiche-Lehre, Sp. 1945 ff, Band III (1959); vgl. ferner LIERMANN, Hans, Die gegenwärtige Lage der Wissenschaft vom evangelischen Kirchenrecht ZeK 8 (1961/62), S. 290 ff;

230) Die Hauptvertreter dieser Lehre sind: Johannes HECKEL, Recht und Gesetz, Kirche und Obrigkeit in Luthers Lehre vor dem Thesenanschlag von 1517, Eine juristische Untersuchung Zeitschrift für Rechtsgeschichte 57 Kan. Abt. 26 (1937) S. 285 ff; ders. Initia iuris ecclesiastici Protestantium, Sitzungsbericht der Bayer. Akademie d. Wissenschaften, Phil.-hist. Kl., JG 1949,

Rechtslehre, ferner die Lehren von Dombois ²³¹⁾ und Liermann ²³²⁾, die, in ihren Ausgangspunkten zwar verschieden, im wesentlichen zu dem gleichen Ergebnis kommen, soweit die Eigenartigkeit und Eigenständigkeit des Kirchenrechts und die daraus gewonnene Stellungnahme zum Staat und damit die für die vorliegende Arbeit entscheidenden Gesichtspunkte in Rede stehen.

2) Die christologische Kirchenrechtslehre.

Der Ausgangspunkt dieser Lehre ist die durch Christus erfolgte *regeneratio hominis*, die den Menschen zur neuen Kreatur macht, die ihn, den durch den Sündenfall zum "Gegenbild" Gottes Gewordenen, wieder zu dessen "Ebenbild" werden läßt ²³³⁾. Der Mensch wird "erst durch das Widerfahrnis der Rechtfertigung durch Christus und um Christi Willen erneut, und neu in die gottgewollte, wahre Menschlichkeit versetzt" ²³⁴⁾.

a) Im Kirchenbegriff dieser Lehre wird die Christologie zur Christokratie. Christus als das Haupt der Kirche ist stets das primär handelnde Subjekt ²³⁵⁾. Hier

Fortsetzung der Fußnote 230 von Seite 59:

5, München 1950, ders. *Lex charitatis*, Eine juristische Untersuchung über das Recht in der Theologie Martin Luthers, Abh. d. Bayer. Akad. d. Wissenschaften, Phil.-hist. Kl., N.F. 36, München 1953; ders. *Im Irrgarten der Zwei-Reich-Lehre*, Theol. Existenz heute, N.F. W 55, München 1957, Siegfried GRUNDMANN, *Der Lutherische Weltbund*, Grundlagen, Herkunft, Aufbau, Forschungen zur Kirchlichen Rechtsgeschichte und zum Kirchenrecht I. Band, Köln-Graz 1957, S. 21 ff, 30 ff; ders. *Das evangelische Kirchenrecht und die Ökumenische Bewegung der Gegenwart*, Archiv des öffentlichen Rechts 1959, S. 9 ff; (dort weitere Nachweise), S. 14 ff; ders. *Die Lehre von den zwei Reichen und ihre Bedeutung für die Begründung des Kirchenrechts bei Luther*, in der Sicht von Johannes Heckel, ZeK 6, S. 278 ff; ders. *Das Gesetz als kirchenrechtliches Problem*, ZeK 8 (1961/62), S. 326 ff;

231) DOMBOIS Hans, *Das Recht der Gnade (Ökumenisches Kirchenrecht I)* Witten, 1961;

232) LIERMANN Hans, *Deutsches Evangelisches Kirchenrecht*, Stuttgart 1933;

233) GRUNDMANN, Archiv S. 24;

234) Ernst WOLF, *Gottesrecht und Menschenrecht*, S. 16; GRUNDMANN, Archiv S. 25;

235) GRUNDMANN a.a.O. S. 26;

soll aber auf den christologischen Kirchenbegriff nur soweit eingegangen werden, als er die Kirche als Rechtsgemeinschaft umschreibt ²³⁶⁾.

Danach ist die Kirche als congregatio sanctorum Gemeinde und Rechtsgemeinschaft ²³⁷⁾, deren Struktur nicht aus einem weltlichen Gemeinwesen übernommen werden kann, sondern dem Wesen der Kirche entsprechen muß; denn sie ist eine Wirkung des göttlichen und nicht des menschlichen Handelns ²³⁸⁾ und ruht im Grund auf ihrer göttlichen Stiftung ²³⁹⁾ und darum auf dem Prinzip der Christokratie ²⁴⁰⁾.

Daraus ergibt sich: "Die Gemeinde Christi hat nicht nur sich selber zu ordnen, sie hat auch eine Ordnungsaufgabe gegenüber der Welt." ²⁴¹⁾.

b) Die christologische Rechtslehre findet ihre Begründung im Christusereignis. Darin, "in der Begegnung Christi mit den Menschen, die im Kreuzestod ihre letzte Zuspitzung erfährt, allein wird die Lösung der Frage nach Gerechtigkeit und Recht gesucht. Nur hier kann sie gefunden werden, weil nur hier die regeneratio hominis erfolgt" ²⁴²⁾. Das Kirchenrecht wird als "Dienstrecht am Nächsten" verstanden ²⁴³⁾ im unmittelbaren Bezug zur liturgischen Ordnung, zum Gottesdienst ²⁴⁴⁾.

Von dem christologischen Ansatzpunkt ausgehend ergibt sich für das Verhältnis des kirchlichen Rechts zum staatlichen Recht die paradigmatische Funktion des ersteren ²⁴⁵⁾. "Rechtes Kirchenrecht ist vorbildliches Recht; in seiner ganzen Eigenart exemplarisch für die Bildung und Handhabung des menschlichen Rechts überhaupt und also des Rechtes auch der anderen, der politischen, wirtschaftlichen und kulturellen und sonstigen menschlichen Gemeinschaften ²⁴⁶⁾.

236) Im Übrigen kann auf Erik WOLF, Rechtsgedanke, S. 69 ff, und auf die Darstellung des christologischen Kirchenbegriffes bei GRUNDMANN, Archiv S. 26 ff verwiesen werden;

237) Erik WOLF a. a. O. S. 72, 74;

238) a. a. O. S. 73;

239) a. a. O. S. 83;

240) a. a. O. S. 90;

241) a. a. O. S. 93;

242) GRUNDMANN, Archiv, S. 28;

243) Erik WOLF, Recht des Nächsten; Ein Rechts theologischer Entwurf, Philosophische Abhandlungen, Bd. 15, Frankfurt 1958, S. 17, 18;

244) im Einzelnen GRUNDMANN a. a. O. S. 30, 31;

245) a. a. O. S. 32;

246) BARTH, Ordnung, S. 73;

Denn "die Gemeinde Christi hat nicht nur sich selber zu ordnen, sie hat auch eine Ordnungsaufgabe gegenüber der Welt" ²⁴⁷⁾. Diese erfüllt sie nicht durch direkte Einflußnahme auf den Staat, sondern durch ihre beispielhafte Ordnung.

3) Die dualistische Kirchenrechtslehre.

a) Ausgangspunkt ist die Reichelehre Luthers und zwar die von Heckel erarbeitete personale Auffassung der Reichelehre ²⁴⁸⁾. Die Menschheit ist in zwei corpora geschieden: Das corpus Diaboli und das corpus Christi. Das corpus Diaboli ist das Reich Gottes zur Linken, das der Nichtchristen, der Menschen, die nicht an Gott glauben ²⁴⁹⁾, das aber dennoch ein Reich Gottes ist, da es dank dessen Willen überhaupt existiert ²⁵⁰⁾. Aus diesem Grund gewährt Gott der Welt eine notdürftige Ordnung, um das äußere Zusammenleben der Menschen zu gewährleisten und bedient sich dazu der Mittel der weltlichen Obrigkeit, des Staates, der damit in einer eigenartigen Doppelstellung zwar in der Welt des Teufels steht, aber eine von Gott aufgetragene Ordnungsfunktion hat ²⁵¹⁾. Dem corpus Diaboli steht gegenüber das corpus Christi, das Reich Gottes zur Rechten, seine Glieder sind die Christen, die homines spirituales, die an Christus glauben; aber nicht alle Getauften, sondern nur die wahrhaft Gläubigen, die sich den durch die Taufe erworbenen Gnadenstand bewahrt haben; nicht aber die bloßen Namenschristen ²⁵²⁾. Auch über das Reich zur Rechten herrscht Gott; dies tut er aber im Gegensatz zu seinem Reich zur Linken nicht durch seinen Zorn, sondern durch seine Gnade ²⁵³⁾.

b) Daraus ergibt sich der Kirchenbegriff. Die homines spirituales, die Angehörigen des Reiches Gottes zur Rechten, bilden die geistliche Kirche, die ecclesia spiritualis ²⁵⁴⁾. Gleichzeitig steht diese Gemeinschaft jedoch in der Welt, tritt äußerlich in Erscheinung, wird der menschlichen Rechtsordnung und Verfassung zugänglich und kann sich in Gemeinden und anderen ecclesiae particulares aufgliedern ²⁵⁵⁾. Durch diese Stellung in der Welt wird sie aber gleichsam ihrer geistlichen Reinheit beraubt, denn auch nicht Gläubige können in sie

247) Erik WOLF, Rechtsgedanke, S. 93;

248) GRUNDMANN, Archiv, S. 14, 15;

249) GRUNDMANN, LWB S. 32;

250) HECKEL, Lex charitatis, S. 44;

251) GRUNDMANN, LWB S. 33;

252) GRUNDMANN, LWB S. 34;

253) ders. LWB S. 35;

254) ders. LWB S. 35; Archiv S. 16;

255) ders. LWB S. 35; Archiv S. 16;

hineingelangen. Das kann aber nur Gott beurteilen, nicht aber die Menschen, die nur mit dem Maßstab des Taufsakramentes messen können 256) und daher jeden Getauften, der sich nicht selbst von der Kirche getrennt hat, als deren Mitglied anerkennen müssen. Daher heißt die *ecclesia spiritualis* in ihrer irdischen Erscheinungsform *ecclesia universalis* 257). Sie ist die "äußerlich feststellbare Gesamtheit der zum Sakramentsempfang berechtigten Getauften, ohne Rücksicht auf deren Gläubigkeit" 258). Trotz dieser Unterscheidung bleibt aber die Einheitlichkeit des Kirchenbegriffs bestehen, denn "der zwischen der *ecclesia spiritualis* und der *ecclesia universalis* bestehende Unterschied ist kein Wesens-, sondern ein Erscheinungs- und Gestaltsunterschied 259).

c) Aus der lutherischen Reichelehre ergibt sich auch der Dualismus der Rechtslehre. "Jedem der beiden Reiche ist als Folge seiner personalen Verfassung ein Rechtssystem zugeordnet, das im Verhältnis zum anderen antithetisches Gepräge trägt. Die beiden Rechtssysteme stehen aber nicht beziehungslos nebeneinander. In Gott haben sie ihr gemeinsames Urzentrum. *Dei voluntas suprema lex*. Hierdurch werden die Rechtssysteme beider Reiche zu einer Einheit verbunden." 260)

Das göttliche Gesetz als das regierende Weltprinzip ist die *lex divina*. Sie fordert vom Menschen die völlige Gleichförmigkeit seines Willens mit dem Willen Gottes; das ist aber nicht anders als die Liebe zu Gott; daher wird die *lex divina* auch als *lex charitatis* bezeichnet 261). Aber nicht nur das Verhältnis zu Gott wird durch die *lex charitatis* bestimmt, sondern auch die Stellung zu den Menschen. "Die *lex divina naturalis* ist die *lex charitatis* (im umfassenden Sinn). Innerhalb dieser gibt es eine vertikale und eine horizontale Seite. Die vertikale Seite ist die *lex fidei*, die mit der *charitas erga deum* identisch ist und den Menschen gerecht macht. Die horizontale Seite ist die *lex charitatis erga proximum*. Das ist die *lex charitatis* im engeren Sinn" 262).

Nach der *lex charitatis* lebt die *ecclesia spiritualis*. Diese geht auf Christi Stiftung zurück. Gleichzeitig mit der Stiftung hat Christus seiner Kirche auch eine Grundordnung gegeben, die Ämter und Sakramente gestiftet. "Mit der Schaffung dieser Ordnungsform tritt zur *lex divina* das *ius divinum positivum* hinzu" 263).

256) ders. LWB S. 35; Archiv S.16;

257) ders. a.a.O. u. LWB S. 41;

258) HECKEL, *Lex charitatis*, S.196; GRUNDMANN, LWB S. 40;

259) GRUNDMANN, LWB S. 36;

260) GRUNDMANN, Archiv S. 17;

261) a.a.O. S. 18;

262) a.a.O. S. 19;

263) a.a.O. S. 19;

Dieses gilt auch für die *ecclesia universalis*, da diese mit der *ecclesia spiritualis* eine Einheit bildet. Da es sich aber bei der Regelung des Zusammenlebens der Christen in der *ecclesia universalis* um die irdische Gestalt der Kirche handelt, bedürfen die *lex divina* und das *ius divinum positivum* der Ergänzung durch die menschliche Satzung ²⁶⁴⁾. Damit lebt die *ecclesia universalis* zwar nach menschlichem Recht, aber nicht – und darin liegt der grundlegende Unterschied zu der früheren evangelischen Auffassung – nach weltlichem Recht. Aber diese Rechtsbildung entsteht in enger Bindung an das göttliche Naturgesetz in der Auslegung Christi und das positive göttliche Recht, die sein Maßstab sind. Damit ist das menschliche Kirchenrecht vom weltlichen Recht unterschieden und andererseits auf das göttliche Recht der geistlichen Kirche bezogen. Dadurch ist die Grundlage für ein vom staatlich-weltlichen Recht unabhängiges und aus dem Wesen der Kirche entwickeltes und darum wirklich eigengeartetes Kirchenrecht gewonnen. Der Anspruch des weltlich-staatlichen Rechts, das Recht schlechthin zu verkörpern, ist zurückgewiesen und durch ein *ius utrumque* (*lex naturalis*, *ius divinum positivum*, *lex Christi* und *ius ecclesiasticum humanum* einerseits und weltliches Natur- und Gesetzesrecht andererseits) ersetzt ²⁶⁵⁾.

4) Einen völlig anderen Weg schlägt Dombois ²⁶⁶⁾ ein. Er geht von der Tatsache aus, daß Zentralbegriffe des christlichen Glaubens zugleich Rechtsbegriffe sind; Gnade, Rechtfertigung, Testament, Zeugnis usw., daß also das Evangelium selbst das Verhältnis Gottes zu den Menschen in Rechtsvorstellungen beschreibt. Es müsse deshalb eine Klärung dieser Rechtsvorstellungen nach Grund, Inhalt und Tragweite der Problematik des Kirchenrechts sinngemäß vorausgehen. Da Gott mit den Menschen in Rechtsbeziehungen handelt, wird sein Verhältnis zum Menschen zu einem Rechtsverhältnis. Das Herabsteigen aber auf dieselbe Ebene, die Rechtsebene, ist Gnade. Mit dieser Ausgangsstellung erweist sich Dombois als der entschiedenste Gegner Sohms ²⁶⁷⁾. Dem Rechtsbegriff und den unter dem Begriff der "Institution" gefaßten Strukturelementen des Rechts wird die Fähigkeit theologischer Aussagen zugesprochen.

5) Liermann geht von einem einheitlichen Kirchenbegriff aus. Die Sohm unüberbrückbar erscheinende Kluft zwischen Recht und Kirche schließt sich in dem Augenblick, in dem man das Hineinragen der Kirche im religiösen Sinn in die rechtlich verfaßte Kirche und zugleich das Walten Gottes auch im menschli-

264) a. a. O. S. 20;

265) GRUNDMANN, LWB S. 64; Archiv s. 20 f;

266) Das Recht der Gnade, Witten 1961;

267) ERLER, Kirchenrecht, S. 139;

chen Recht sich zu vergegenwärtigen sucht.

Aber das Recht bleibt, wenn auch Gott in ihm wie in allem Geschehen wirksam ist, doch Menschenwerk. Das unterscheidet die evangelische Auffassung vom Kirchenrecht grundsätzlich von der katholischen, die fundamentale Sätze ihres Rechtes als *ius divinum* auf unmittelbar göttliche Gesetzgebung zurückführt. Christus ist also für die evangelische Kirche nur der Heiland nicht auch der Gesetzgeber. Sie erblickt in den göttlichen Geboten der Bibel nur Religionsnormen, keine Rechtsnormen. Damit ist jedoch keineswegs jeder Zusammenhang zwischen beiden Normenkreisen gelöst. Das göttliche Gebot ist vielmehr Richtungsnorm an der sich das Kirchenrecht immer wieder zu orientieren hat ²⁶⁸⁾. Wie über unserem weltlichen Recht der metajuristische Grundsatz von Treu und Glauben, so schwebt über dem evangelischen Kirchenrecht die Forderung letztllicher Übereinstimmung mit dem Wesen der Kirche ²⁶⁹⁾.

Die evangelische Kirche kann zwar auch Recht als Kirchenrecht übernehmen, das vom Staate herkommt. Sie gibt dadurch aber noch nicht ihre innere Souveränität und damit ihren Anspruch auf Autonomie dem Staate gegenüber auf. Sie ist nicht nur eine juristische Person im Staate, die sich einer abhängigen Autonomie erfreut, sondern sie ist eine vom Staate und seiner Welt verschiedene Welt für sich, die sich letztlich nach eigenen in der Sphäre des Religiösen liegenden Normen richtet. Dadurch ist sie von allen übrigen vom Staate restlos beherrschten gesellschaftlichen Verbänden wesensverschieden und hat ihre eigene Gesetzlichkeit.

Die ihr innewohnende Eigengesetzlichkeit läßt sie bei Eingriffen des Staates nur bis zu dem Punkte nachgeben, wo der Staat ihr ein dem Wesen der Kirche widersprechendes Recht aufdrängen will. Die echte unabhängige Autonomie der evangelischen Kirche zeigt sich aber nicht nur im Konflikt mit dem Staate, sondern äußert sich auch in der Fähigkeit, ureigenes vom Staate unabhängiges Recht hervorzubringen ²⁷⁰⁾.

6) Folgerungen für das Verhältnis von Staat und Kirche:

Bei aller Verschiedenheit der Ausgangspunkte der dargestellten Rechtslehren, kommen sie doch in dem hier entscheidenden Gesichtspunkt zu dem gleichen Ergebnis, nämlich, daß das Kirchenrecht nicht aus weltlich staatlicher Ermächtigung abgeleitetes Recht, sondern eigengeartetes und völlig eigenständiges

²⁶⁸⁾ LIERMANN, Kirchenrecht S. 21;

²⁶⁹⁾ LIERMANN, a.a.O. S. 23;

²⁷⁰⁾ LIERMANN, a.a.O. S. 24, 27, 28;

Recht der Kirche ist, d. h. aus eigener originärer Rechtssetzungsgewalt der Kirche entspringt ²⁷¹⁾.

a) Daraus wird für die evangelische Kirche gefolgert:

Erstens: Soweit die Rechtsetzungsgewalt der Kirche durch staatliches Recht normiert wird, wie etwa durch Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 WRV, haben diese Normen lediglich deklaratorischen und nicht konstitutiven Charakter ²⁷²⁾. Dasselbe hat für die Anerkennung als Körperschaft des öffentlichen Rechts zu gelten ²⁷³⁾, wodurch auch die Erhaltung des öffentlichen Status gedeckt wird ²⁷⁴⁾ ²⁷⁵⁾.

Zweitens: folgt daraus, daß die evangelische Kirche dem Staat gegenüber volle Unabhängigkeit in Anspruch nimmt, insbesondere in der Bestimmung der Grenzen ihrer Selbständigkeit; denn nicht mehr eine irgendwie geartete und vom Staat begrenzte und übertragene Autonomie ist der Grund kirchlicher Rechtsetzung, sondern eine entsprechende originäre Macht der Kirche ²⁷⁶⁾.

Andererseits beugt sich die Kirche, soweit die *iura circa sacra* betroffen sind (natürlich unter dem oben dargestellten Abgrenzungsvorbehalt) dem "für alle geltenden Gesetz" in der Formulierung Heckels ²⁷⁷⁾ als dem Gesetz, "das trotz grundsätzlicher Bejahung der kirchlichen Autonomie vom Standpunkt der Gesamtnation als sachlich notwendige Schranke der kirchlichen Freiheit anerkannt werden muß; mit anderen Worten, jedes für die Gesamtnation als politische, Kultur- und Rechtsgemeinschaft unentbehrliche Gesetz, aber auch nur ein

271) Vgl. dazu GRUNDMANN, LWB S. 64; Archiv, S. 35; ZeK 6, 278 ff;

HESSE, Rechtsschutz, S. 48; SCHEUNER, Kirche und Staat, ZeK 7, 230;

272) GRUNDMANN, LWB, S. 64; Archiv S. 35; ZeK 6, 284; HESSE, Rechtsschutz S. 78.

273) GRUNDMANN a. a. O. dazu auch PETERS, Gegenwartsfrage, S. 187, 212 f; DOMBOIS a. a. O. S. 1048;

274) HESSE, Rechtsschutz S. 50;

275) Soweit SCHEUNER (Kirche und Staat, ZeK 7, 256) gegen diese Auffassung Bedenken erhebt, sind diese nachfolgend unter Abschnitt C dieses Kapitels zu behandeln. Hier kommt es nur darauf an, die Stellungnahme der Kirche darzustellen.

276) GRUNDMANN a. a. O.; HESSE, Rechtsschutz S. 48; HOLTKOTTEN, Anm. 5a zu Art. 140 GG; SCHEUNER, ZeK 7, 256; DOMBOIS a. a. O. S. 1048;

277) Das staatskirchenrechtliche Schrifttum der Jahre 1930 und 1931; Verw. Arch. 37 (1932) S. 280 ff (284);

solches Gesetz" 278).

Zum Dritten folgt aus dem neugewonnenen Verständnis des Kirchenbegriffs und des Kirchenrechts die Aufgabe und die Forderung der Kirche, sich zur Welt hin zu öffnen und in der Öffentlichkeit wirken zu können; denn sie fühlt sich mitverantwortlich für die Ordnung der Welt ²⁷⁹⁾ und erfüllt diese Aufgabe durch Predigt und seelsorgerische Tätigkeit und in öffentlicher Stellungnahme zu den Fragen der Zeit ²⁸⁰⁾ 281).

b) Diese Forderungen haben in der neueren Zeit beredten Ausdruck gefunden in vielen, nach dem Zusammenbruch 1945 neu entstandenen Kirchenverfassungen und Kirchenordnungen. Die älteren Kirchenverfassungen, wie die Bayerns (1922) Art. 2, Braunschweigs (1922) § 5, der Ev.-Ref. Kirche in Nordwestdeutschland (1922) § 2, atmen noch ganz den Geist ihrer Zeit mit den festgefügtten Vorstellungen von übertragener oder wenigstens überlassener Autonomie und Gewährung der Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, wenn sie lediglich die durch die WRV geprägte Formel in ihre Grundordnungen übernehmen: "Die Kirche ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie ordnet und verwaltet ihre Angelegenheiten selbständig im Rahmen des für alle geltenden Gesetzes." Aus dieser Zeit läßt allein die Verfassung der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Hannovers vom 20.12.1922 eine gewisse Selbstbestimmung auf das Wesen der Kirche und ihre rechtsetzende Originalität ahnen, wenn sie der angeführten Formel die Worte "als die Inhaberin der Kirchengewalt .." voraussetzt (Art. 2).

Die neu entstandenen Kirchenverfassungen tragen aber der im evangelischen Kirchenrecht nach dem Kirchenkampf eingetretenen Wende voll Rechnung. Die Unabhängigkeit vom Staat, begriffen aus der Alleinverantwortlichkeit vor Gott, in Rechtsetzung und Rechtsausübung wird zum Leitmotiv der Verfassungen.

So formuliert die Grundordnung der EKD in Art. 3 I: "Die Evangelische Kirche in Deutschland ist um ihres Auftrags willen unabhängig in der Aufstellung ihrer Grundsätze, in der Ordnung und Verwaltung ihrer Angelegenheiten und in der Verleihung und Aberkennung ihrer Ämter". Ganz ähnlich formuliert Art. 3 I

278) Dazu GRUNDMANN, Archiv S. 35; HESSE, Rechtsschutz S. 71 ff; DOMBOIS a. a. O. S. 1048;

279) BARTH, Christengemeinde und Bürgergemeinde, S. 7, 11 f, 14 f; SMEND, ZeK 1, S. 8 f; HESSE, Rechtsschutz S. 50;

280) BARTH a. a. O. S. 34 ff; HESSE a. a. O. S. 51;

281) Siehe hierzu auch ZIPPELIUS, Reinhold, Kirche und Staat und die Einheit der Staatsgewalt, ZeK 9 (1962/63) S. 42 ff;

der Kirchenverfassung für die evangelisch-lutherische Kirche in Lübeck. Noch akzentuierter bringen die Kirchenordnungen der Evangelischen Kirche in Westfalen und der Evangelischen Kirche im Rheinland (jeweils in Art. 1) zum Ausdruck, daß sie in der Ordnung ihrer Angelegenheiten einzig und allein an den Auftrag Christi gebunden sind: "In dieser Bindung in der darin begründeten Freiheit überträgt sie ihre Ämter, übt sie ihre Leitung aus und erfüllt sie ihre sonstigen Aufgaben". Die Grundordnung der evangelischen Landeskirche in Baden setzt ausdrücklich Grenzen:

§ 4: "Die Landeskirche ist nach ihrer inneren Ordnung eine Körperschaft eigener Art. In ihrem Verhältnis zur staatlichen Rechtsordnung besitzt sie die Rechte einer Körperschaft des öffentlichen Rechts." § 3 II: "Die Selbständigkeit der Landeskirche wird gegenüber anderen öffentlichen Körperschaften nur beschränkt durch vertragliche Vereinbarungen und durch das für alle geltende Gesetz, soweit dieses Gesetz nicht in Widerspruch steht zu dem Auftrag der Kirche." Die entschiedenste Haltung nimmt schließlich die Kirchenordnung der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Oldenburg ein (Art. 3): "Die Kirche allein urteilt über ihre Lehre und Ordnung. Dieser Grundsatz begrenzt Aufsichtsansprüche außerkirchlicher Stellen gegenüber der Kirche." 282)

Damit sind die von der Kirchenrechtswissenschaft erarbeiteten Ergebnisse in der Praxis des Kirchenlebens fruchtbar geworden und kennzeichnen die Stellungnahme der evangelischen Kirche zum Staat für diesen unübersehbar.

IV. Die Stellungnahme der beiden grossen christlichen Kirchen zum Staat ist damit umrissen. Wenn auch naturgemäss die Grundlegung jeweils verschieden ist, so sind doch die Ergebnisse im für diese Arbeit Wesentlichen dieselben. Beide Kirchen fordern heute vom Staat unter Berufung auf ihren Auftrag und die Eigenständigkeit ihres Rechts vollkommene Unabhängigkeit ohne absolute Trennung vom Staat, Anerkennung ihrer eigenen Rechtshoheit und öffentlich-rechtlichen Stellung und Anerkennung ihres Anspruchs, in die Welt hinein wirken zu können.

282) Vgl. ferner Grundartikel 5 der Rechtsordnung der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Schleswig-Holstein v. 6.5.1958 (Amtsblatt der EKD 1958, S. 349 ff) u. Art. 2 der Verfassung der Evang.-Luth.Kirche im Hamburgischen Staate vom 19.2.1959 (Amtsblatt der EKD 1959, S. 103 ff);

C. DIE STELLUNG DES STAATES ZU DEN KIRCHEN.

I. DIE GRUNDLAGE DER NEUEN STELLUNGNAHME.

Auch der Staat hat trotz der unveränderten Rezeption der Weimarer Kirchenartikel unter der Geltung des Grundgesetzes gegenüber den Kirchen eine neue Position bezogen. Diese ist einerseits bestimmt durch das neugewonnene Selbstverständnis der Kirchen; andererseits hat sich aber auch das Selbstverständnis des Staates geändert. "Dieses ist bestimmt durch die Abkehr vom Rechtspositivismus zu einem stärker naturrechtlich orientierten Denken, zur Anerkennung einer überpositivistischen Rechtsordnung, die auf unverrückbaren, vorstaatlichen, letztlich im natürlichen Sittengesetz verankerte Rechtsprinzipien gründet" ²⁸³⁾. Die Auffassung vom Vorrang des Staates und die, der Staat habe ein Monopol für das Tätigwerden im öffentlichen Bereich oder zumindest eine ausschließliche Verfügungsgewalt in diesem Raum, gehört der Vergangenheit an. Der Staat beschränkt sich in Befolgung des auf den politischen Bereich angewandten Subsidiaritätsprinzip in seiner Tätigkeit auf das Notwendige, was mit einer Ursache des Fehlens einer ausdrücklichen staatlichen Kirchenpolitik alten Stils ist. ²⁸⁴⁾

II. STAND DER LEHRE.

Nach der herrschenden Meinung ²⁸⁵⁾ wird heute das Verhältnis des Staates zu den beiden großen christlichen Kirchen bestimmt durch das Verlassen jedes subordinationsrechtlichen Denkens und den Eintritt in ein freundschaftliche Zusammenarbeit gewährleistendes Koordinationsverhältnis zweier voneinander unabhängiger, in ihren Bereichen selbständiger Gemeinwesen, die ihre jeweilige Höchstzuständigkeit in dem ihnen zugewiesenen Raum gegenseitig anerkennen, das näher bestimmt wird durch die Kirchenverträge und eine gefestigte Ausle-

²⁸³⁾ MIKAT, Kirchen- und Religionsgemeinschaften, S. 137 ff mit weiteren Nachweisen über die entsprechende Rechtsprechung des BayVerfGH und des BVerfG, vgl. insbesondere dort S. 138, Fußn. 111 und 112;

²⁸⁴⁾ Vgl. im Einzelnen: HOLTKOTTEN, BK Anm. II 2 zu Art. 140 GG; HAMANN, Einführung IC 2 und Anm. A 2 zu Art. 140 GG; MIKAT, a.a.O.; SCHEUNER, ZeK 7, 251; HESSE, Rechtsschutz S. 52 ff; WEBER, Gegenwartslage S. 169;

²⁸⁵⁾ SMEND, ZeK 1, 4 ff; ders. ZeK 2, 374 ff; ders. JZ 1956, 50 ff; ders. Festgabe für Heckel 1959, S. 184 ff; WEBER, Gegenwartslage, 153 ff; PETERS, Gegenwartslage, S. 182 ff; SCHEUNER ZeK 7, 225 ff; GRUNDMANN, Kirche und Staat S. 31 ff; MIKAT, a.a.O. S. 138 ff; RIDDER, AÖR 80, 127 ff (155);

gung des Begriffs des "für alle geltenden Gesetzes" 286).

Unter Anerkennung ihres öffentlich-rechtlichen Status erkennt der Staat den Kirchen volle Selbständigkeit als seinsnotwendige Bedingung ihres Dienstes zu, der verantwortlichen Beteiligung am öffentlichen Leben unseres Volkes 287). Daraus ergibt sich die Verpflichtung des Staates, die auch von ihm anerkannt wird, die äußeren Voraussetzungen für den Dienst der Kirchen zu schaffen oder zu gewährleisten 288).

III. Im Zusammenhang dieser Arbeit bedarf es eines näheren Eingehens innerhalb dieses Problemkreises nur für das den Kirchen in Art. 140 GG/137 WRV gewährleistete Selbstbestimmungsrecht. Es ist heute im Gegensatz zur Weimarer Zeit 289) allgemein anerkannt, daß damit den Kirchen eine positive Garantie gegeben ist, deren Bedeutung sich nicht in einem Einmischungsverbot erschöpft 290). Um den positiven Gehalt dieser Verfassungsnorm zu klären, muß näher bestimmt werden, was der Begriff "das für alle geltende Gesetz" heute für eine Bedeutung hat, welche Rolle in diesem Zusammenhang die Kirchenverträge spielen und wie

Fortsetzung der Fußnote 285 von Seite 69:

THIEME DVBl. 55, 273 ff; KÖTTGEN, DVBl. 52, 483 ff; MÜLLER, DÖV 55, 421 ff; HESSE, Rechtsschutz, S. 64 ff; ders. ZeK 3, 188 ff; VISCHER, ZeK 1, 183 ff; ders. Aufbau, Organisation und Recht, Bd. II, S. 92 ff; BGHZ 12, 323; 22, 387, BGH in VerwRspr. Bd. 13, S. 755; LVG Schleswig ZeK 3, 419; OVG Schleswig, DVBl 55, 676; HOLT KOTTEN, BK Anm. II 5 zu Art. 140 GG v. MANGOLDT, 1953, Anm. zu 140 GG S. 660 ff; HAMANN, Anm. A.2 zu Art. 140 ff;

286) hierzu gleich unter III;

287) Der Öffentlichkeitsanspruch der Kirchen, ihr Wächteramt im öffentlichen Leben auszuüben, hat zu einer weitgehenden Heranziehung der Kirchen als Mitwirkende im staatlichen und öffentlichen Bereich geführt; vgl. dazu SCHEUNER, ZeK 7, 267; WEBER, Gegenwartslage, S. 162 ff; VISCHER, Aufbau, Organisation und Recht, S. 95, insbesondere Anm. 13 und 14; MIKAT, Kirchen und Religionsgemeinschaften, S. 141. Die Anerkennung des Öffentlichkeitsauftrages der Kirchen und ihre Eigenständigkeit ist auch ausdrücklich festgelegt im Vertrag des Landes Niedersachsen mit den Evangelischen Landeskirchen in Niedersachsen v. 19.3.1955 (Loccumer Vertrag); hierzu SMEND, JZ 1956, S. 50 ff; MÜLLER, DÖV 1955, S. 421; THIEME, DVBl. 1955, S. 273;

288) HESSE, Rechtsschutz S. 60;

289) So etwa ANSCHÜTZ, Anm. 4 zu Art. 137 WRV;

290) Statt vieler HESSE, RECHTSSCHUTZ S. 68;

endlich die Abgrenzungen zu treffen sind.

1) Es ist heute im Gegensatz zur Weimarer Zeit allgemein anerkannt, daß der Vorbehalt des "für alle geltenden Gesetzes" sehr eng auszulegen ist ²⁹¹⁾ ²⁹²⁾. Die berühmte Interpretation dieser "sinnvariierenden Formel" des Art. 137 III WRV durch Johannes Heckel ²⁹³⁾ hat sich der Bundesgerichtshof ²⁹⁴⁾ zu eigen gemacht und ihr die Bedeutung gegeben, "daß heute alle, aber auch nur diejenigen Normen, die sich als Ausprägungen und Regelungen grundsätzlich für unseren sozialen Rechtsstaat unabdingbaren Postulate darstellen, die kirchliche Autonomie "einengen". Das sind aber Sätze, die entweder jedes Recht, auch das kirchliche Recht mit Notwendigkeit enthält, oder die vom kirchlichen Recht stillschweigend oder ausdrücklich bejaht und in Bezug genommen werden". Mit aller Deutlichkeit ist damit gesagt, daß ein subordinationsrechtliches Denken in dieser Formel nicht mehr möglich ist, daß sie vielmehr innerhalb eines Koordinationsverhältnisses "nur die unabdingbare Klammer nationaler Rechtseinheit darstellt" ²⁹⁵⁾, zugleich als Ausdruck eines von beiden Seiten bejahten und als verbindlich angesehenen Rechtszustandes der loyalen Partnerschaft ²⁹⁶⁾. Diese Klammer kann angesichts der auch nach evangelischer Auffassung dem Staat zufallenden Aufgabe der Ordnung des irdischen menschlichen Zusammenlebens nur durch einen staatlichen Rechtsetzungsakt, wie wir ihn in der genannten Bestimmung vor uns haben, geschaffen werden ²⁹⁷⁾, da Kirche und Staat in der naturgegebenen Einheit desselben Raumes leben und die Menschen, die sie zu einem Gemeinwesen verbinden, dieselben sind ²⁹⁸⁾.

291) GRUNDMANN, Kirche und Staat, S. 36;

292) Die Gültigkeit dieser Formel wird allgemein angenommen. Soweit ersichtlich, stellt sich allein HOLT KOTTEN (BK Anm. II 3 zu Art. 140 GG) gegen die Fortgeltung dieses Vorbehalts; dagegen mit überzeugenden Gründen HESSE, Rechtsschutz S. 72; vgl. auch die eingehende Stellungnahme von MIKAT, Kirchen und Religionsgemeinschaften S. 175 ff;

293) Verw. Arch. 37, 284;

294) BGHZ 22, 387;

295) GRUNDMANN, Kirche und Staat, S. 37;

296) HESSE, Rechtsschutz S. 75;

297) GRUNDMANN, a.a.O.;

298) HESSE, a.a.O. S. 72 f;

2) Das "für alle geltende Gesetz" wird im Verhältnis von Staat und Kirche ergänzt durch die Kirchenverträge, vor allen Dingen durch die nach dem Kriege abgeschlossenen Verträge der Länder mit den evangelischen Landeskirchen²⁹⁹⁾. Die Bedeutung dieser Verträge für die Auslegung des Art. 137 III WRV

299) Vertrag des Landes Niedersachsen mit den evangelischen Landeskirchen in Niedersachsen vom 19.3.1955 (GVBl. S. 159), abgedruckt bei LIERMANN, Kirchen und Staat, II. Bd. S. 6; Vertrag zwischen dem Land Schleswig-Holstein und den evangelischen Landeskirchen in Schleswig-Holstein vom 29.4.1957, abgedruckt bei GÖLDNER-MUNS, Evangelisches Kirchenrecht für Schleswig-Holstein, Bd. I. Abschn. II A 520; Vertrag des Landes Hessen mit den Evangelischen Landeskirchen in Hessen, in Kraft getreten am 5.7.1960 (GVBl. S. 151), abgedruckt bei FUHR-PFEIL, Hessische Verfassungs- u. Verwaltungsgesetze; Vertrag der Evangelischen Landeskirchen in Rheinland-Pfalz mit dem Lande Rheinland-Pfalz vom 31.3.1962 (hierzu: Erich GRAUHEIDING. Der Mainzer Staatsvertrag ZeK 10 (1963/64) S.143 ff, Vertragstext S. 154 ff). Der Vertrag des Landes Nordrhein-Westfalen mit der Evangelischen Kirche in Rheinland und der Evangelischen Kirche von Westfalen vom 9.9.1957 betrifft nur Dotationsfragen, der Vertrag mit der Lippischen Landeskirche hatte nur den Zweck der Gleichstellung mit den beiden vorher genannten Kirchen auf Grund des Vertrages von 1931 in rechtlicher und finanzieller Hinsicht. Die vor 1945 abgeschlossenen evangelischen Kirchenverträge (Vertrag zwischen dem Bayer. Staat und der Evangelischen-Lutherischen Kirche in Bayern r.d.Rhs. vom 15.11.1924, LIERMANN a.a. O. I. Bd. S. 106; Vertrag zwischen dem Bayer. Staat und der Vereinigten protestantisch-evangelisch-christlichen Kirche der Pfalz (Pfälzische Landeskirche) vom 15.11.1924, LIERMANN I. Bd. S. 112; Vertrag zwischen dem Freistaat Baden und der Vereinigten Evangelisch-protestantischen Landeskirche Badens vom 14.11.1932, LIERMANN I. Bd. S. 161; Vertrag des Freistaates Preußen mit den Evangelischen Landeskirchen v. 15.11.1931, LIERMANN I. Bd. S. 139) waren im Wesentlichen nur eine dem Paritätsprinzip genügende Begleiterscheinung von Konkordatsschlüssen mit der kath. Kirche, die für jene auch inhaltlich das Vorbild abgaben, ohne daß dabei der Eigenart evangelischen Kirchentums wirklich entsprochen worden wäre. (GRUND-MANN, Kirche und Staat), S. 41);

liegt nicht allein darin, daß einzelne problematische Punkte des Selbstbestimmungsrechts zum Gegenstand einer Übereinkunft gemacht wurden, sondern in noch höherem Maße in der grundsätzlichen Entscheidung des Staates zur Anerkennung der Eigenständigkeit, der öffentlich-rechtlichen Position der Kirchen sowie der freundschaftlichen Kooperation zwischen Kirche und Staat ³⁰⁰). Für diese umfassende Zusammenarbeit ist ein Normengeflecht von grösserer Dichte erforderlich, als es "das für alle geltende Gesetz" bieten kann ³⁰¹); es wird in den Verträgen gefunden, die der Staat unter Verzicht auf einseitige Rechtsetzung mit den Kirchen schließt.

Diese Kirchenverträge sind Rechtsbindungen hohen Grades. Sowohl die Konkordate, wie auch die Verträge mit den evangelischen Landeskirchen sind echte Staatsverträge, die, wenn sie einmal durch die zuständigen staatlichen und kirchlichen Behörden ratifiziert sind, nicht mehr durch einen einseitigen Akt der Vertragspartner beseitigt, sondern - abgesehen von der *clausula rebus sic stantibus* - nur noch im Wege des beiderseitigen Einverständnisses gelöst werden können ³⁰²).

Daraus folgt weiter, "daß der Staat ... so feste und tiefgreifende vertragliche Bindungen verfassungsrechtlichen Ranges nicht mit irgendwelchen beliebigen Vereinen oder Organisationen eingeht. Dies tut er nur gegenüber Gemeinwesen, die er als sich selbst gleichwertig und gleichrangig ansieht" ³⁰³), auch hinsichtlich der Rechtsordnung, da derartige Staatsverträge eine dispositionsfähige Rechtsordnung voraussetzen.

Damit hat die evangelische Kirche dem Staat gegenüber die gleiche innere

300) Vgl. etwa die Präambeln der Verträge;

301) GRUNDMANN, Kirche und Staat S. 37;

302) GRUNDMANN, a.a.O. S. 38; die früher vertretene Auffassung, daß die Konkordate mit der kath. Kirche echte auch den Gesetzgeber bindende Staatsverträge seien, die Verträge mit den evang. Landeskirchen jedoch nur Verwaltungsverträge, die vom Staat einseitig aufgehoben werden könnten, jedoch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben zu halten seien, gilt heute als überwunden (GRUNDMANN a.a.O.); ebenso MAUNZ in MANG-MAUNZ-MAYER-OBERMAYER, Staats- und Verwaltungsrecht in Bayern 2. Aufl. 1964, S. 538 mit weiteren Nachweisen; PIRSON, Der Kirchenvertrag als Gestaltungsform der Rechtsbeziehungen zwischen Staat und Kirche, in: Festschrift für Liermann, Erlangen 1964, S. 177 ff

303) GRUNDMANN, Kirche und Staat S. 39;

und äußere Unabhängigkeit wie die katholische Kirche 304) gewonnen und auch staatsrechtlich - nicht nur auf Grund des konfessionellen Parität der WRV - eine wirkliche Gleichberechtigung erlangt 305).

3) Aus dem Dargelegten sind folgende Schlüsse zu ziehen und zwar im Hinblick auf das Verfassungsrecht, da insbesondere die Bedeutung der Verträge darin liegt, daß in ihnen die neuen Grundauffassungen und Lösungen, denen der Parlamentarische Rat durch den Ausweg der Wiederaufnahme der Weimarer Formeln aus dem Wege gegangen ist, sich dokumentieren 306).

a) Die enge Auslegung des "für alle geltenden Gesetzes" macht im Hinblick auf die nicht mehr bestehende Kirchenhoheit vertragliche Regelungen des Verhältnisses zwischen Staat und Kirche notwendig. Der Staat nimmt einseitige Rechtsetzungsbefugnisse in diesem Bereich nicht in Anspruch und bestätigt damit die Eigenartigkeit und Eigenständigkeit des Kirchenrechts.

b) Daraus folgt, daß der Begriff der Autonomie für das Selbstbestimmungsrecht nicht mehr verwertbar ist, jeder Gedanke an staatliche Delegation tritt zurück 307). Die Gewalt der Kirchen ist ursprünglich, nicht erst vom Staat übertragene Herrschaftsgewalt, ihre Erklärung als öffentlich-rechtliche Körperschaft hat heute nicht konstitutive, sondern deklaratorische Bedeutung, ist nicht Verleihung, sondern Anerkennung dieser ihrer Herrschafts- und Gesetzgebungsge-
 walt für den Bereich des Staates, die mit den üblichen Autonomievorstellungen nichts gemein hat, sondern weit darüber hinausgeht 308). Die von den Kirchen gesetzten Rechtsnormen (was dem "ordnen" in Art. 137 III WRV entspricht) müssen vom Staat als objektives öffentliches Recht, als ihre Angehörigen unmittelbar bindende Anordnung anerkannt werden 309) 310).

304) vgl. dazu can. 1322 § 2 C.I.C. und die Konkordate;

305) MIKAT, Kirchen und Religionsgemeinschaften, S.139 f; WEBER, Gegenwartslage, S. 172; GRUNDMANN, a.a.O. S. 42;

306) SCHEUNER ZeK 7, 266; vgl. auch SMEND JZ 56, 50 ff; MÜLLER DÖV 55, 241 ff; THIEME DVBl. 55, 273 ff;

307) SCHEUNER ZeK 7, 267;

308) GRUNDMANN, Kirche und Staat, S.42; ders. LB, S.64; ders. AÖR 84, 35; ders. ZeK 6, 284; HESSE, Rechtsschutz S.78; WEBER, Gegenwartslage, S.169; PETERS, Gegenwartslage, S.187, 212 f; MIKAT, Kirchen- und Religionsgemeinschaften S.173; HOLTKOTTEN, BK Anm. 5a zu Art. 140 GG;

309) vgl. insbes. PETERS a.a.O.; MIKAT a.a.O. und BGHZ 12, 323;

310) Die den Kirchen dadurch gegenüber anderen Religionsgemeinschaften zukommende Vorzugsstellung widerspricht nicht dem Grundgesetz. Dieses will kei-

4) Die heutige Auffassung vom Selbstbestimmungsrecht der Kirchen, die Auslegung des Begriffs des "für alle geltenden Gesetzes", und, allgemein gesehen, die Gleichordnung von Kirche und Staat machen auch eine Überprüfung der Abgrenzung der eigenen Angelegenheiten der Kirchen von den staatlichen und den gemeinsamen Angelegenheiten notwendig.

Mit dem Begriff der Gleichordnung ist jedenfalls eine einseitige subjektive Entscheidungsbefugnis des Staates darüber, was im einzelnen als eigene Angelegenheit anzusehen ist, nicht vereinbar³¹¹⁾. Die Abgrenzung kann vielmehr heute soweit sie nicht im gegenseitigen Einvernehmen geschieht, nur nach objektiven Gesichtspunkten erfolgen, d.h. danach, was materiell, nach der Natur der Sache, nach der Zweckbeziehung, als eigene Angelegenheit anzusprechen ist³¹²⁾. Zu den eigenen Angelegenheiten gehört somit alles, was in unmittelbarer Zweckbeziehung zu den Aufgaben der Kirchen steht, auch wenn es mittelbar als Nebenwirkung zugleich staatliche, bürgerliche oder staatsbürgerliche Verhältnisse mitberührt³¹³⁾. Kommt eine Einigung nicht zustande, oder greift der Staat mit

Fortsetzung der Fußnote 310 von Seite 74:

ne schematische Parität. Die verfassungsrechtliche Vorzugsstellung der beiden grossen christlichen Kirchen wird heute von der überwiegenden Meinung anerkannt: HECKEL, Verw. Arch. 37, S. 290 f; ders. Kirchengut und Staatsgewalt, S. 108 f; ders. Festgabe für Erich Kaufmann, S. 84 f, 97; GRUNDMANN, Kirche und Staat S. 39 f; WEBER, Gegenwartslage S. 172; SMEND, ZeK, 2, 3 74 ff; HESSE, Rechtsschutz S. 79 f; ders. ZeK 3, 188 ff; MIKAT, Kirchen und Religionsgemeinschaften S. 141, 153 ff, 167; PETERS, Gegenwartslage, S. 186 f; a.A.; EBERS, Staat und Kirche, S. 182 f, 204 ff; ders. in NIPPERDEY Grundrechte S. 376 (vertritt die in der Weimarer Zeit herrschende Meinung); OVG Berlin ZeK 3, 201 ff; LVG Hannover, DVBl. 58, 387; HAMANN, Anm. A 5 zu Art. 140 GG mit weiteren Nachweisen;

311) HESSE, Rechtsschutz S. 68 f; a.A. SCHEUNER ZeK 7, 257 f, der dem Staat das iudicium finium regundorum im Sinne des überlieferten Staatskirchenrechts überlassen will.

312) MIKAT, Kirchen und Religionsgemeinschaften, S. 182; BEULKE, Bonner GG und die Parität der Kirchen, ZeK 6, 127 ff (148) HOLTKOTTEN, BK Anm. II 5 b zu 140 GG;

313) BEULKE a.a.O. mit weiteren Nachweisen; vgl. auch HESSE, Rechtsschutz, S. 68 f; EBERS, Staat und Kirche, S. 261 ff; ders. in NIPPERDEY, Grundrechte S. 391 ff;

einem Gesetz in das Selbstbestimmungsrecht ein, stellt sich die Frage, wer diesen Konflikt zu entscheiden habe, Hesse gibt darauf die einzig mögliche Antwort ³¹⁴): Niemand. Denn die Kirchen können zwar, wenn sie sich in ihrem Selbstbestimmungsrecht durch Akte der staatlichen Gewalt beeinträchtigt fühlen, die staatlichen Gerichte anrufen ³¹⁵); in der Klageerhebung würde dann die Erklärung liegen, sich dem Spruch des in richterlicher Unabhängigkeit entscheidenden staatlichen Gerichts unterwerfen zu wollen. Aber ohne eine solche freiwillige Unterwerfung gibt es keine Staat und Kirche übergeordnete Instanz. Art. 137 III WRV trägt seine Gewähr nur in sich selbst. Alles ist auf den Zwang zur Verständigung und die Loyalität beider Partner abgestellt. Es gibt nur die Alternative der Einigung oder des Kulturkampfes ³¹⁶). Ähnliches hat für die gemeinsamen Angelegenheiten zu gelten. Auch hier hat die Abgrenzung nicht durch den Staat, sondern nach objektiven Gesichtspunkten aus der Natur der Sache zu erfolgen ³¹⁷).

IV. Damit ist die Stellung des Staates zu den Kirchen in dem Umfang umrissen, wie es zur Grundlegung der Auslegung des Art. 137 VI WRV notwendig ist. Dieses Recht, das seine Rechtsgrundlage im staatlichen Recht allein nicht finden kann, also im kirchlichen Recht suchen muß, wie gleich dargelegt wird, ist in dieses System seiner Eigenart entsprechend einzuordnen.

2. KAPITEL.

DAS BESTEUERUNGSRECHT IN DER KIRCHLICHEN RECHTSORDNUNG.

I. Nach den bisherigen Darlegungen dieser Arbeit ist ein Rückgriff auf die Verleihung des staatlichen Besteuerungsrechts an die Kirchen zur Begründung des kirchlichen Besteuerungsrechtes allein nicht nur nicht notwendig, sondern auch nicht als (verfassungsmässig) möglich anzusehen.

Zum anderen hat die geschichtlich begründete Affinität des kirchlichen Besteuerungsrechtes zum Verhältnis von Staat und Kirche in der heutigen Sicht dieses Verhältnisses eine besondere Bedeutung erlangt, die es nicht mehr erlaubt, kirchenrechtliche Grundlagen außer acht zu lassen, sofern sie geeignet sind, eine Materie, die die Kirchen betreffen, zu regeln.

³¹⁴) Rechtsschutz, S. 76;

³¹⁵) Zu der Frage, welche Gerichte in Frage kommen vgl. HESSE, Rechtsschutz S. 76; Fußnote 48 und S. 17 Fußnote 56;

³¹⁶) HESSE, Rechtsschutz S. 76;

³¹⁷) MIKAT a.a.O. S. 194;

Diese beiden Punkte führen dazu, die Grundlagen des kirchlichen Besteuerungsrechts im originären kirchlichen Recht aufsuchen zu müssen. Es ist daher zu prüfen, wie weit das kirchliche Recht solche Grundlagen enthält. Die Kirchen dienen in der Welt der Heilsvermittlung an die Menschen und zwar, wenn man von der missionarischen Tätigkeit absieht, der Heilsvermittlung an die ihnen angehörigen Menschen, die eine rechtlich organisierte Gemeinschaft bilden. Zur Erfüllung dieser Aufgabe bedürfen die Kirchen finanzieller Mittel. Daraus ergibt sich selbstverständlich, daß die Glieder der Kirchen verpflichtet sind, die Kosten des kirchlichen Dienstes in irgend einer Form mit zu tragen³¹⁸⁾. Die Kirchen haben das Recht, diese Form der Beteiligung an den kirchlichen Lasten näher zu bestimmen und mit zumindest innerkirchlicher Verbindlichkeit festzulegen.

Dieser für jede rechtlich organisierte menschliche Gemeinschaft gültige Grundsatz wird bei den Beiträgen zu den Lasten der Kirchen überhöht durch den Gedanken des geistlichen Opfers und der dadurch zum Ausdruck gebrachten und damit beeinflussbaren christlichen Gesinnung und Zucht. Denn wo ein Mensch die Gaben, die er von Gott empfing, wieder hingibt an Gott, da geschehen geistliche Opfer, und es ist an den Kirchen, Wege zu gehen, die über dieses Opfer eine theologische Wirksamkeit entfalten lassen, wenn nicht die Geldsorge die entscheidende Sorge ist, sondern die, "daß Gottes Reich unter uns Menschen werde", eine Sorge, die, wie die gesamte kirchliche Rechtsgestaltung, auch das kirchliche Abgaberecht bestimmen soll³¹⁹⁾.

Dieser allgemein festgehaltene Grundsatz der Leistungspflicht der Kirchenmitglieder wurde wie die geschichtlichen Erörterungen ergaben, von jeher von den Kirchen vertreten. Dieser allgemeine, wenn auch historisch begründete, kirchenrechtliche Abgabenerhebungsanspruch kann jedoch eine Untersuchung des gegenwärtigen Standes dieses Fragenkreises nicht erübrigen.

318) Absolut herrschende Meinung; statt vieler: WEEBER Ev. Kirchenlexikona, a.O.; BREDT II, S. 463; vgl. auch das bei SCHMEDDING-LINNEBORN, S. 32 f abgedruckte gemeinsame Hirtenschreiben der preußischen Bischöfe vom 24.4.1921, in welchem die Kirchensteuerpflicht näher begründet wird; HESSE, Jhb.d.ö.F. N.F. 10, S. 53 f;

319) WEHRHAHN, Kirchensteuerpflicht, S. 7; vgl. dazu auch GEFAELLER ZeK 1, 382 ff (403); PLEUS, H. Die Kirchensteuer als geistliches Opfer, JK 51, 403; EHLERS, H. Theorie und Praxis bei der Kirchensteuer JK 51, 517;

II. DIE KATHOLISCHE KIRCHE.

1) Für die katholische Kirche findet sich die normierte Rechtsgrundlage für das Besteuerungsrecht in can. 1496 C.I.C. Darnach hat die Kirche auch unabhängig vom Staate das Recht, von ihren Gläubigen Abgaben zu erheben, soweit sie notwendig sind, zur Bestreitung der Bedürfnisse für den Gottesdienst, für den standesgemässen Unterhalt der Kleriker und der anderen Kirchendiener und für die übrigen ihr eigentümlichen Zwecke ³²⁰).

2) Das Recht zur Gesetzgebung zur Ausführung dieser Generalklausel haben als Ausfluß der hoheitlichen Gewalt die mit voller oberhirtlicher Gewalt ausgestatteten Organe; der Papst (can. 218) für die Gesamtkirche und - hier mehr interessierend - für das Gebiet ihrer Diözese die Ortsoberhirten, nämlich die Bischöfe (can. 335). Diese üben auch die Hoheitsrechte für die einzelnen Pfarreien aus (can. 372, 1519, 1520, 1521) ³²¹). Da die Pfarr- oder Kirchengemeinden nach kirchlichem Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit haben, können sie nach kirchlichem Recht grundsätzlich auch nicht Vermögensträger sein, sie handeln daher für die Diözese. Auf einer anderen Ebene liegt, daß der Staat sie als eigene Rechtspersönlichkeiten anerkennt, sodaß sie im bürgerlich-öffentlichen Leben als solche auftreten können; dadurch kann im innerkirchlichen Bereich jedoch keine Änderung eintreten.

III. DIE EVANGELISCHEN KIRCHEN.

1) Wie oben dargelegt ³²²), hat sich in der evangelischen Kirchenrechtslehre eine einheitliche Meinung über die Eigenartigkeit des kirchlichen Besteuerungsrechtes noch nicht gebildet. Die Eigenartigkeit und Selbständigkeit des evangelischen Kirchenrechts, die nunmehr von der kirchenrechtlichen Wissenschaft so deutlich herausgearbeitet wurden, nehmen das Recht der Kirchen, von ihren Mitgliedern Abgaben zu fordern, um die Kosten des Dienstes der Kirchen zu decken nicht aus. Dieses eigene Recht der Kirchen ist unbestritten. Die Abgaben werden den Kirchenmitgliedern einseitig auferlegt; insofern sind es Zwangsabgaben. Wenn und soweit solche Abgaben heute nicht besonders in Erscheinung

320) Siehe auch oben 2. Teil 1. Abschnitt C I 1 und die dort Zitierten.

321) EICHMANN-MÖRSDORF (9. Aufl.) II. Bd. S. 466;

322) siehe oben 2. Teil, 1. Abschnitt C I 2; wie sehr die Dinge in dieser Frage im Fluß sind, zeigt die von GRAUHEDING ZeK 10 (1963/64), S. 152 dargestellte Diskussion aus Anlaß des Abschlusses des Mainzer Staatsvertrages.

treten, dann nur deshalb, weil "die Kirchensteuer die in unseren staatskirchenrechtlichen Verhältnissen gegebene Rechtsform ist, in der die Glieder der Kirche ihre aus dem Rechtsverhältnis der Mitgliedschaft stammende Verpflichtung erfüllen, zu den Kosten des Dienstes ihrer Kirche beizutragen" 323). Das bedeutet aber nichts anderes, als daß der Kirchensteuerpflicht letztlich doch ein kirchenrechtlicher Anspruch zugrunde liegt. So sind auch die entsprechenden Bestimmungen der Verfassungen und Grundordnungen der evangelischen Landeskirchen zu verstehen.

Es würde dem Selbstverständnis des evangelischen Kirchenrechts nicht entsprechen, würde es die Möglichkeit, ein Rechtsinstitut auf eigener Grundlage festzulegen, zugunsten der Annahme eines staatlich verliehenen Rechtes aufgeben. Das kirchliche Abgabenrecht ist ein dem Wesen der Kirchen entsprechendes eigenes Rechtsinstitut. Die Frage, ob diese Abgaben jedoch als Steuern zu betrachten sind, ist der späteren Erörterung vorzubehalten. Diese Frage ist auch im gegenwärtigen Zusammenhang nicht von Bedeutung. Hier ist nur festzustellen, ob die Kirchen das eigene Recht haben und geltend machen, von ihren Mitgliedern Zwangsabgaben zu erheben.

Die Aussagen der Verfassungen und Grundordnungen der evangelischen Landeskirchen in der Bundesrepublik lassen sich, soweit sie das Abgaben- und Steuerrecht betreffen, in drei Gruppen einteilen:

Einmal die ausdrückliche Anforderung von Kirchensteuern; zum anderen die allgemeinere Anforderung von Abgaben; zum dritten lediglich Zuständigkeitsregelungen zum Erlaß von Kirchensteuernormen.

a) Eine ausdrückliche Anforderung von Kirchensteuern findet sich in der Verfassung der Evangelisch-Reformierten Kirche in Nordwestdeutschland vom 24.9.1922 (§ 5), der Verfassung der Vereinigten Protestantisch-Evangelisch-Christlichen Kirche der Pfalz vom 20.10.1920 (§ 5 Abs. 2 und § 7 Abs. 2), der Württembergischen Evangelischen Kirchengemeindeordnung vom 16.12.1924 (§ 55), der Verfassung der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern vom 10.9.1920 (Art. 3) und der Kirchenordnung der Ev.Luth.Kirche in Oldenburg vom 20.2.1950 (Art. 122, 123) 324).

Mit Ausnahme derjenigen Oldenburgs stammen diese Regelungen alle aus der Zeit der Weimarer Republik. Man könnte versucht sein zu sagen, aus diesem

323) WEEBER, Rudolf, in RGG II, Sp. 951 Stichwort kirchliches Finanzwesen;

324) abgedruckt bei MERZYN Bd. 3 XXIX 1. Bd. 3 XXVI 1; B. 3 XX9; Bd. 2 XII 1; Bd. 3 XXI 1;

Grunde seien sie nicht geeignet, ein originäres Recht der Kirchen zu dokumentieren, da sie aus der Zeit des damaligen Staatskirchenrechtes mit der Geltung der Korrelatentheorie und der Kirchenhoheit verstanden werden müßten, aus einer Zeit in der auch von den Kirchen das Besteuerungsrecht als staatliches auf die übertragenes Recht angesehen wurde. Eine solche Annahme ginge jedoch fehl. Selbst wenn man davon ausgeht, daß die evangelischen Kirchen damals das Besteuerungsrecht als staatlich verliehenes Recht betrachteten, so kann doch nunmehr an einer solchen Auslegung, die allein auf historische Grundlagen zurückgeht, nicht mehr festgehalten werden 325).

Auch für das Kirchenrecht gelten die allgemeinen juristischen Auslegungsregeln. Die Auslegung aus dem Wortsinn ergibt nichts gegen ein originäres Recht der Kirchen. Der Begriff der Steuer ist zwar ein staatlicher Rechtsbegriff, der grundsätzlich ein staatliches Hoheitsrecht umschreibt. Aber auch die Kirchen können diesen Begriff für ein kirchliches Hoheitsrecht in Anspruch nehmen, solange deswegen keine Kontroverse mit dem Staat entsteht. Vollkommen unabhängig davon ist die Frage, ob diese kirchlich geforderten Steuern Steuern im allgemein üblichen Sinne sind. Diese Frage wird erst aktuell, wenn die kirchenrechtlichen Steuern in die staatliche Sphäre hinaustreten; für die rein innerkirchliche Rechtsgrundlage hat sie keine Bedeutung. Die historische Interpretationsmethode wird heute von der objektiven Theorie beherrscht 326). Der sachliche Gehalt des Gesetzes ruht in ihm selbst und in seinen Worten, als objektiver Sinn, der unabhängig ist von dem subjektiven Meinen und Wollen des historischen Gesetzgebers, dafür aber auch notfalls frei beweglich, entwicklungsfähig wie alles, was am objektiven Geist Teil hat. 327) Es ist daher ungerechtfertigt hinsichtlich dieser kirchenrechtlichen Bestimmungen an der, sowieso nur unterstellten, Auffassung des damaligen Kirchengesetzgebers festzuhalten.

325) Es ist überhaupt für die Durchdringung des Problems des kirchlichen Besteuerungsrechts im modernen Staatskirchenrecht der entscheidende Hemmschuh, daß in diesem Punkte viel zu sehr an den subjektiven Auffassungen der damaligen Gesetzgeber und den hieraus objektivierten Lehrmeinungen festgehalten wird. Für das gesamte Staatskirchenrecht wird anerkannt, daß es einem entscheidenden Wandel unterlegen ist; nur das Kirchensteuerrecht verharret bei der theoretischen Begründung, die sie schon 1910 durch GIESE gefunden hat.

326) ENGISCH, Einführung in das juristische Denken, S. 89;

327) ENGISCH, a.a.O. S. 88;

Die Frage, ob diese alten Bestimmungen über das Besteuerungsrecht der Kirchen heute als originäres, selbstgeschaffenes Recht der Kirchen anzusehen ist, lässt sich endgültig nur aus dem logisch-systematischen Zusammenhang begreifen, aus der "Fülle des im einzelnen Rechtssatz geborgenen Rechtsgedankens und seiner mannigfaltigen Bezüglichkeit auf die anderen Bestandteile des gesamten Rechtssystems" 328), hier des Kirchenrechts.

Die evangelische Kirche in Deutschland hat, wie bereits dargestellt, zu einem neuen Verständnis der Eigenartigkeit ihres Rechts gefunden. Die *lex divina* und das *ius divinum positivum* bedarf, da es sich bei der Regelung des Zusammenlebens der Christen in der *ecclesia universalis* um die irdische Gewalt der Kirche handelt, der Ergänzung durch die menschliche Satzung. Diese Satzung hat, auch soweit sie das kirchliche Abgaberecht bestimmt, einen geistlich-bezogenen Charakter. Die Abgabepflicht der Kirchenmitglieder findet in dieser Ordnung ihren angemessenen Platz; denn eine Kirchenmitgliedschaft soll finanzielle Folgen nach sich ziehen; "jede religiöse Gemeinschaft, jede kirchliche Bruderschaft, jede Versammlung, die ein Opfer verlangt, trägt bei, die Kirchenmitgliedschaft sinnvoll zu machen" 329). Somit ist auch rein teleologisch betrachtet - nach der heutigen Auffassung vom Kirchenrecht - der Kirchensteueranspruch ein kirchenrechtlich notwendiger Anspruch und die bisher angeführten Verfassungen können nur noch in dieser Weise ausgelegt werden.

b) Die zweite Gruppe der Kirchenverfassungen enthält neben dem Anspruch auf Steuern oder allein den Anspruch auf kirchliche Abgaben und Beiträge zu den Lasten der Kirche. Wo beide Ansprüche nebeneinander geltend gemacht sind, können sie entweder selbständige Bedeutung haben, wie in der Verfassung der Evangelisch-Reformierten Kirche in Nordwestdeutschland (§ 5) oder in der Kirchenordnung der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Oldenburg; oder die allgemeinen Abgaben (auch Beitrag zu den Lasten oder dem Aufwand der Kirchen) bilden den Oberbegriff, wie etwa in § 9 der Württembergischen Evangelischen Kirchengemeindeordnung oder in Art. 3 der Verfassung der Evangelisch-Lutherischen Kirche in Bayern.

Die übrigen in diese Gruppe fallenden Kirchenverfassungen und Grundordnungen; Die Verfassung der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Eutin vom 1.11.1947 (§ 3) 330), die Verfassung der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Hannovers vom 20.12.1922 (Art. 77) 331), die Grundordnung der Evangelischen

328) ENGISCH, a.a.O. S. 79;

329) SCHOCH, Evangelisches Kirchenrecht und biblische Weisung, S. 157;

330) MERZYN Bd. 3 XXII 1;

331) MERZYN Bd. 2 XI 1;

Kirche in Berlin-Brandenburg vom 15.12.1948 (Art. 13) ³³²⁾, die Kirchenordnung der Evangelischen Kirche von Westfalen vom 1.12.1953 (Art. 8, Abs. 3) ³³³⁾, die Kirchenordnung der Evangelischen Kirche im Rheinland vom 2.5.1952 (Art. 6, Abs. 3) ³³⁴⁾, die Kirchenordnung für die Evangelisch-Lutherische Kirche in Lübeck vom 22.4.1948 (Art. 11, Abs. 2) verstehen den Begriff der Abgaben bzw. des Beitrags zu den kirchlichen Lasten als Oberbegriff, der auch die Kirchensteuern enthält.

Das ergibt sich daraus, daß die Kirchensteuern seit langem die wesentlichste Einnahmequelle der Kirchen darstellen, ferner daraus, daß die Zuständigkeitsregelung zur Gesetzgebung über diese Gegenstände eine entsprechende Differenzierung vornimmt ³³⁵⁾.

Diese kirchenrechtlichen Normen, die größtenteils nach 1945 entstanden sind, stellen die Verpflichtung der Kirchenglieder, ihre Kirche materiell zu erhalten, entschieden in den Vordergrund. In den grundlegenden Bestimmungen wird es vermieden, spezielle Verpflichtungen, wie Zahlung von Kirchensteuern, hervorzuheben. Darin wird die Erkenntnis deutlich, daß es sich bei diesen Abgaben nicht um irgendwelche Verpflichtungen nach weltlichem Recht, sondern nur um solche kraft kirchlicher, wenn auch menschlicher Satzung handeln soll, wodurch diese Abgaben den oben unter a) näher begründeten Gesamtzusammenhang mit der kirchlichen Rechtsordnung erhalten. Die Geltendmachung eines vom Staat abgeleiteten Rechtes kann in diesen Formulierungen auf keinen Fall mehr gefunden werden.

c) Eine dritte Gruppe von kirchlichen Grundentscheidungen enthält keine ausdrückliche Anforderung von Abgaben, sondern beschränkt sich darauf, die Gesetzgebungskompetenz hinsichtlich der Kirchensteuern festzulegen. So die Verfassung der Lippischen Landeskirche vom 17.2.1931 (§ 14 Ziff. 15) ³³⁶⁾, die Verfassung der Evangelischen Landeskirche in Hessen-Cassel vom 1.6.1924

332) MERZYN Bd. 1 III 1;

333) MERZYN Bd. 1 VI 1;

334) MERZYN Bd. 1 VI 1;

335) Vgl. etwa Eutin § 36; Rheinland Art. 140 II b, Art. 170 Ziffer 6, 171 Ziffer 8; Lübeck Art. 27, 70 II, 102 aus dem sich die ausdrückliche Aufteilung der Beiträge zu den Lasten der Kirche in Kollektenopfer, Gebühren und Kirchensteuern ergibt, und Art. 105, der neben der Gesetzgebungsregelung nochmals ausdrücklich den die Glieder der Kirche verpflichtenden Anspruch auf Kirchensteuer enthält.

336) MERZYN, Bd. 3 XXX 1;

(§ 29 Ziff. 3, § 84 Ziff. 2) ³³⁷⁾, die Kirchengemeindeordnung der Evangelischen Kirche in Hessen und Nassau vom 25.3.1954 (§ 49 Abs. 1 g Ziff. 1) ³³⁸⁾, die Rechtsordnung der Evangelisch-Lutherischen Landeskirche Schleswig-Holstein vom 6.5.1958 (Art. 38, Ziff. 16, Art. 89 Ziff. 9) ³³⁹⁾.

Diese Zuständigkeitsregelungen sind für sich allein gesehen noch keine kirchenrechtliche Rechtsgrundlage für die Kirchensteuererhebung. Es könnte die Auffassung naheliegen, daß diese Landeskirchen die Rechtsgrundlage allein in den staatlichen Kirchensteuergesetzen gesehen hätten und lediglich innerhalb der von diesen gewährten Ermächtigungen Bestimmungen über Kirchensteuern erlassen wollten. Dieser Schluß läge umso näher, als mit Ausnahme der Kirchengemeindeordnung in Hessen und Nassau und der Rechtsordnung der Ev.-Luth. Landeskirche Schleswig-Holsteins, diese Verfassungen alle aus der Zeit der Weimarer Republik stammen, wo die dargelegte Annahme als herrschende Lehre galt. Aber gerade die Ausnahme der Hessen-Nassauischen KiGemO, die schon von dem neukonzipierten evangelischen Kirchenrecht ausgeht, zeigt daß dies nicht der Fall sein kann. Auch in diesen Fällen liegt die Rechtsgrundlage im Kirchenrecht. Wie oben bereits angeführt wurde, ist es ein allgemeiner Grundsatz, daß die Glieder der Kirchen verpflichtet sind, die Kosten des kirchlichen Dienstes mitzutragen. Dieser Grundsatz ist so elementar, daß er auch Geltung haben muß, wenn er in einzelnen Kirchenverfassungen nicht ausdrücklich niedergelegt wurde. Es handelt sich um einen der kirchlichen Gemeinschaft aus ihrem Wesen entspringenden vorgegebenen Grundsatz, für den nicht einmal auf Gewohnheitsrecht zurückgegriffen werden muß, wenn auch die dazu notwendige gleichmäßige Übung der Beteiligten und deren Überzeugung, daß das Geübte Recht sein soll ³⁴⁰⁾ gegeben wäre ³⁴¹⁾.

337) MERZYN, Bd. 3 XXIV 1;

338) MERZYN, Bd. 3 XXIII 8;

339) Amtsblatt der EKD 1958, S. 349 ff;

340) RGZ 75, 41;

341) Die üblichen Bedenken gegen die Bildung steuerlichen Gewohnheitsrechts würden hier wegfallen. Vgl. FG Hamburg DVBl. 1961, 486; KRUSE, Steuer und Wirtschaft 1959, 209 mit weiteren Nachweisen; BÜHLER, Steuerrecht, 2. Aufl. S. 33; BÜHLER-STRICKRODT, Steuerrecht 3. Aufl. S. 104; Das Hauptbedenken gegen die Bildung von Steuergewohnheitsrecht ist die Unvereinbarkeit mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dieser Grundsatz ist aber beim Kirchensteuerrecht durch die kirchlichen Steuerordnungen gewahrt.

d) In diesem Sinne ist auch Art. 9 Buchstabe c) der Grundordnung der Evangelischen Kirche in Deutschland vom 13.7.1948 zu verstehen. Die EKD selbst erhebt von den Kirchenmitgliedern direkt keine Abgaben, da sie nur ein Verband der in ihr zusammengeschlossenen Gliedkirchen mit Richtlinienbefugnis ist ³⁴²⁾. Da sie aber Richtlinien für die Erhebung kirchlicher Abgaben aufstellen kann, setzt sie das Bestehen eines solchen Abgabenerhebungsrechts bei den Gliedkirchen als selbstverständlich voraus.

2) Die Abgabehoheit liegt bei den Landeskirchen und den Kirchengemeinden, die eigene Rechtspersönlichkeit kraft kirchlichen Rechts haben ³⁴³⁾. Soweit die Landeskirchen und Kirchengemeinden auch staatlicherseits als Rechtspersönlichkeiten anerkannt werden, ist diese Anerkennung nur deklaratorisch ³⁴⁴⁾.

IV. Kraft der Hoheitsgewalt der Kirchen, die vom Staat unter der Bezeichnung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt wird, sind diese Abgaben öffentlich-rechtliche Abgaben ³⁴⁵⁾. Da sie von den Kirchen ihren Mitgliedern einseitig auferlegt werden, d.h. zwangsweise eine Verpflichtung geschaffen wird, sind diese Abgaben öffentlich-rechtliche Zwangsabgaben. Von diesem Ergebnis ist für die Auslegung des Art. 137 Abs. 6 WRV auszugehen.

342) Grundordnung der EKD, Art. 1 Abs. I S. 1, Art. 9;

343) Vgl. im Einzelnen WEDEL, Peter, Graf von, Die Steuerhoheit innerhalb der evangelischen Kirche Deutschlands.

344) In diesem Zusammenhang sei auch auf die verfassungsgestaltende Wirkung des Kirchensteuerrechts, insbesondere die Ausformung der "Laienmitarbeit" in Gemeindevertretungen und gesamtkirchlichen synodalen Organen hingewiesen. Im Einzelnen kann auf WEEBER, ZeK 5, 362 ff verwiesen werden.

345) Hierzu BÜHLER-STRICKRODT I, S. 23: "Darüber hinaus kann von Abgabehoheit auch dort gesprochen werden, wo vom Staat unabhängige öffentliche Körperschaften, wie die Kirchen, eine ursprünglich eigene Finanzfunktion ausüben."

3. KAPITEL

DIE AUSLEGUNG DES ART. 137 VI WRV, ART. 140 GG.

A. DIE "BERECHTIGUNG" DER KIRCHEN
STEUERN ZU ERHEBEN.

I. Nachdem nachgewiesen wurde, daß die Kirchen ein eigenes öffentlich-rechtliches Zwangsabgabenrecht entwickelt haben, erscheint der Begriff der Berechtigung, Steuern zu erheben, in Art. 137 Abs. VI WRV in einem neuen Licht.

Die systematische und teleologische Auslegung fordert, daß die einzelne Verfassungsbestimmung nicht isoliert betrachtet und aus sich heraus ausgelegt werden darf. Sie muss vielmehr im Zusammenhang mit den übrigen Vorschriften der Verfassung, die eine innere Einheit darstellt, vorgenommen werden ³⁴⁶⁾. Das Besteuerungsrecht der Kirchen ist daher insbesondere in der Gesamtsicht des Verhältnisses von Staat und Kirche und zwar dessen Auswirkung auf das Selbstbestimmungsrecht zu sehen, wie es oben näher dargestellt wurde. Weiter muß die an Art. 140 GG gemessene Delegationsbefugnis des Staates mitberücksichtigt werden.

Die systematische und teleologische Auslegung wird notwendig, da die grammatische und die historische Interpretation keine brauchbaren Ergebnisse liefern. Die grammatische Interpretation ist nur geeignet, das Problem deutlich zu machen: Die Formulierung "berechtigt Steuern zu erheben" kann konstitutive oder deklaratorische Bedeutung haben; im ersten Fall verschafft sie den Kirchen das Besteuerungsrecht, im zweiten Fall erkennt sie ein kirchliches Hoheitsrecht für den staatlichen Bereich als verbindlich an. Der historischen Auslegung kommt aufgrund der objektiven Theorie, die allein von dem in der Rechtsnorm objektivierten Willen des Gesetzgebers ausgeht, jedoch nur geringe Bedeutung zu. Auch eine Auslegung der Bestimmung unter dem Gesichtspunkt überlieferter Rechtsüberzeugung ³⁴⁷⁾ muß ausscheiden, da die grundsätzliche Wandlung des Verhältnisses von Staat und Kirche, welches von jeher auf das Kirchensteuerrecht eingewirkt hat, nicht unberücksichtigt bleiben kann. Soweit der Wille des Grundgesetzgebers in Frage kommt, hat er seine Bedeutung insoweit behalten, als das Verhältnis von Staat und Kirche, wie es sich bis heute herausgebildet hat, durch ihn konkretisiert wird.

346) v. MANGOLDT-KLEIN, Einl. IV, S. 6 ff;

347) v. MANGOLDT-KLEIN, Einl. IV 7c, S. 10;

II) Folgende bisher herausgearbeitete Ergebnisse dieser Arbeit sind der systematischen Auslegung des Art. 137 Abs. VI WRV zugrunde zu legen:

1) Der Staat kann den Kirchen ein Besteuerungsrecht nicht übertragen, da er selbst ein solches Recht ohne Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 GG nicht begründen kann, da es sich bei der Finanzierung der Kirchen nicht um Staatsaufgaben handelt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, daß die Übertragung staatlichen Besteuerungsrechts an der den Kirchen fehlenden Eigenschaft als Gebietskörperschaften scheitern würde.

2) Zum anderen bedarf es einer solchen Rechtsübertragung nicht, da die Kirchen selbst kraft der ihnen eigenen Hoheitsgewalt ein Zwangsabgabenrecht entwickelt haben, das ihren Mitgliedern gegenüber den Anspruch ebenso begründet, wie es ein staatliches, verliehenes Recht begründen würde, wenn man berücksichtigt, daß die sofortige Zwangsvollstreckungsmöglichkeit mit äußeren Zwangsmitteln nicht zum Wesen der Steuer als Zwangsabgabe gehört.

3) Dieses kirchliche Zwangsabgabenrecht vermag nicht nur die Lücke der Rechtsgrundlage, die im staatlichen Recht nicht zu finden ist, zu schliessen; das derzeitige Verhältnis von Staat und Kirche mit der Anerkennung der kirchlichen Rechtsordnung als eigengeartet und eigenständig verlangt vielmehr auch für das kirchliche Besteuerungsrecht die Anerkennung der kirchlichen Rechtsgrundlagen durch den Staat; denn es würde grundsätzlich das Selbstbestimmungsrecht der Kirchen verletzen, wenn der Staat durch die einseitige Regelung einer gemeinsamen Angelegenheit für den staatlichen Bereich die Effektivität des kirchlichen Rechts auf diesem Gebiet beseitigen würde ³⁴⁸⁾.

4) Daraus ergibt sich, daß das Besteuerungsrecht der Kirchen heute nicht mehr als eine rein staatliche Angelegenheit angesehen werden kann, da der Staat von sich aus die Voraussetzungen dazu nicht schaffen kann, und selbst wenn er das könnte, die gegebene kirchliche Rechtsgrundlage beachten müsste. Das umso mehr, als die Bestimmung der Pflichten der Kirchenglieder, zu denen auch die vom Wesen der Kirchengemeinschaft her begründete Verpflichtung, Abgaben zu leisten, gehört, und der Vermögenserwerb sowie die Vermögensverwaltung, wozu auch die Kirchensteuern als heute größte Einkunftsquelle der Kirchen gehören, nach der herrschenden Meinung eigene Angelegenheiten der Kirchen sind ³⁴⁹⁾.

³⁴⁸⁾ MIKAT, Religionsgemeinschaften, S. 194;

³⁴⁹⁾ EBERS, Staat und Kirche, S. 261 ff; HESSE, Rechtsschutz, S. 69; MIKAT, a.a.O. S. 182 ff;

Damit wird das Besteuerungsrecht der Kirchen aber noch nicht zu einer rein eigenen Angelegenheit der Kirchen. Der Staat ist daran beteiligt, indem er seine Zwangsmittel und seine Steuerunterlagen zur Verfügung stellt und das kirchliche Besteuerungsrecht als Voraussetzung der Zwangsanwendung durch Landesgesetze in den staatlichen Bereich übernimmt.

Die Regelung des Besteuerungsrechts der Kirchen hat somit eine selbständige Zweckbeziehung sowohl zu den Kirchen, als auch zum Staate, der selbstverständlich neben den aufgezeigten rechtsstaatlichen Gründen daran interessiert ist, daß die Steuerkraft der Kirchenglieder, die auch seine Bürger sind, nicht im Übermaß in Anspruch genommen wird. Die Zweckbeziehung zu den Kirchen überwiegt aber in hohem Maße. Für sie ist das Besteuerungsrecht nicht nur Grundlage für die hauptsächlichste Einnahmequelle, sondern es findet auch seine rechtliche wie theologische Begründung im Kirchenrecht. Es handelt sich also um eine gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche mit der primären Zweckbeziehung auf die kirchliche Seite ³⁵⁰⁾.

5) Damit ist erwiesen, daß das in Art. 137 Abs. VI WRV gewährleistete Besteuerungsrecht seine materielle Grundlage im kirchlichen Zwangsabgabenrecht findet. Diese Auffassung hat ihre Stütze auch in der Meinung des Parlamentarischen Rates und in den Konkordaten und Kirchenverträgen, insbesondere im Schleswig-Holsteinischen Kirchenvertrag.

Im Parlamentarischen Rat hatte dieser Gedanke eine erhebliche Zahl von Anhängern. Ein Antrag der CDU/CSU, des Zentrums und der DP über die Neuordnung des Staatskirchenrechts, der erstmalig im Hauptausschuß des Parlamentarischen Rates am 8.12.1948 behandelt wurde, sah in Abs. 3 Satz 3 folgende Regelung vor: "Bei der Ausübung des ihnen eigenen Rechts, Steuern zu erheben, können Kirchen und Religionsgemeinschaften sich der staatlichen Steuerlisten bedienen" ³⁵¹⁾. Dieser Antrag wurde jedoch dann zugunsten des Kompromisses der Rezeption der Weimarer Kirchenartikel nicht angenommen; er beweist jedoch, wie sehr sich der Grundgesetzgeber darüber im klaren war, daß auch das kirchliche Besteuerungsrecht einer neuen Betrachtung unterzogen werden muß. Auch die Konkordate gehen eindeutig davon aus, daß das kirchliche Besteuerungsrecht ein den Kirchen eigenes Recht ist. So formuliert das Schlußprotokoll zum Reichskonkordat zu Art. 13: "Es besteht Einverständnis darüber, daß das

³⁵⁰⁾ Für die Qualifizierung als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche auch HESSE in Jhb.d.ö.R. N.F. 10, S. 54; ebenso BVerfG NJW 1956, 147 u. Christoph LINK, Art. Kirchensteuer in dem demnächst erscheinenden Ev.Staatslexikon, hg.v.S.Grundmann und H.Kunst;

³⁵¹⁾ vgl. JHb.d.ö.R. N.F. Bd. 1 (1951) S. 899 ff;

Recht der Kirchen, Steuern zu erheben, gewährleistet bleibt, "und das Bayerische Konkordat vom 29.3.1924 in Art. 10 § 5: "Die Kirche hat das Recht, auf der Grundlage der bürgerlichen Steuerlisten Umlagen zu erheben"; ähnlich lautet auch Art. IV Abs. 4 des Badischen Konkordats vom 12.10.1932 ³⁵²⁾.

Auch die nach dem Krieg geschlossenen Kirchenverträge der Bundesländer mit den Landeskirchen lassen keinen anderen Schluß zu ³⁵³⁾. Ganz klar ist dieses Ergebnis im Kieler Kirchenvertrag herausgearbeitet. Art. 2 Abs. 1 bestimmt: "Die Kirchen ordnen und verwalten ihre Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes". Die Zusatzvereinbarung vom 23.4.1957 zu diesem Vertrag bestimmt in § 1 zu Art. 2 Abs. 1 des Vertrages: "Die Kirchen haben demnach ... das Recht, von ihren Angehörigen Kirchensteuern zu erheben..." Damit ist die Grundlegung der kirchlichen Steuererhebung als eine eigene Angelegenheit der Kirchen klassifiziert. Auch die übrigen Bestimmungen des Vertrages über das Besteuerungsrecht der Kirchen werden vollkommen dem Eigenverständnis der Kirchen von der Eigenständigkeit ihres Rechts und ihrer Rechtsetzungsgewalt gerecht.

Die Vertragsparteien gingen von einem eigenständigen Abgabenerhebungsrecht der Kirchen aus. Das ergibt sich auch aus Art. 14 Abs. 1 des Vertrages, der lediglich verlangt, daß die von den Kirchen erlassenen Kirchensteuergesetze und -verordnungen dem Land vorgelegt werden, das sie überprüfen, aber ihre Wirksamkeit nur unter bestimmten sehr engen Voraussetzungen verhindern kann. Eine Genehmigung ist nur noch für die Hebesätze vorgesehen, die aber nicht versagt werden darf, wenn der Kirchensteuerhebesatz den der Mehrheit der Landeskirchen im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland nicht übersteigt oder die Kirchen nachweisen, daß die Höhe der Kirchensteuerhebesätze durch den notwendigen Bedarf bedingt ist (Art. 14 Abs. 3). Darin kann aber nicht ein Festhalten an überholter Kirchengesetzgebung gesehen werden, sondern lediglich das Interesse des Staates daran, daß seine Bürger nicht übermäßigen Steuern unterworfen werden

352) Die Gültigkeit der Konkordate wird heute nicht mehr in Zweifel gezogen. Für das Reichskonkordat wurde der Streit um seine Gültigkeit durch das Urteil des BVerfG vom 26.3.1957 (BVerfG 6, 309 ff) entschieden (vgl. dazu MIKAT a.a.O., S. 121 f mit weiteren Nachweisen; HOLTKOTTEN BK Erl. I zu Art. 123 II GG; HAMANN Erl. B 5 zu Art. 123 GG), aber auch die Fortgeltung der Länderkonkordate wird als nicht zweifelhaft angesehen (MIKAT a.a.O. S. 122 ff mit weiteren Nachweisen);

353) Vgl. Art. 12, Loccumer Vertrag; Art. 17, 18 hessischer Kirchenvertrag; Art. 22 Mainzer Staatsvertrag;

und eine Beeinträchtigung des staatlichen Steueraufkommens nicht in Frage kommt. Der Vertrag enthält dafür eine Bestimmung (Art. 14 Abs. 2), die ganz deutlich macht, daß auch im Kirchensteuerrecht das Koordinationsverhältnis endgültig das Subordinationsverhältnis ersetzt hat. Nicht mehr der Staat verordnet, daß die Höhe der Kirchensteuern die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichten allgemein nicht überfordert und sie das Steueraufkommen nicht in einem mit den Interessen des Staates unvereinbaren Masse vermindert, sondern die Kirchen erklären von ihrer Seite aus, daß sie sich bei der Festsetzung der Kirchensteuerhebesätze von diesen Gesichtspunkten maßgeblich werden leiten lassen.

Hat das Land gegen kirchliche Steuergesetze Bedenken, so ist es auf ein Einspruchsverfahren verwiesen, das vor einem von den Vertragsparteien zu benennenden Schiedsgericht ausgetragen wird (Art. 14 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 2). Der Einspruch ist fristgebunden (Art. 12 Abs. 2) und die Kirchen erklärten sich bereit, die Gesetze nicht in Kraft zu setzen, bis die Frist ungenützt abgelaufen oder das Schiedsverfahren beendet ist (Art. 12 Abs. 3), wiederum ein Zeichen dafür, daß die maßgebliche Rechtsetzungsgewalt nun nicht mehr auf der staatlichen, sondern auf der kirchlichen Seite gesehen wird. Die Einspruchsmöglichkeiten des Staates sind darauf beschränkt, daß die Einheitlichkeit der Kirchensteuerordnungen der Kirchen nicht beeinträchtigt wird oder daß die Kirchensteuergesetze nicht mit den staatlichen Steuerbestimmungen in Einklang stehen. Darnach kann noch fraglich sein, was unter staatlichen Steuerbestimmungen in diesem Sinne zu verstehen ist. Gemeint könnten sowohl die staatlichen Kirchensteuergesetze sein, als auch die allgemeinen Steuergrundsätze, insbesondere der überragende Gesichtspunkt der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Gesetzmässigkeit der Verwaltung. Die weite Fassung "staatliche Steuerbestimmungen" verbietet aber den Schluß, daß davon die staatlichen Kirchensteuergesetze ausgenommen sein sollen. Damit kann aber eine Diskrepanz entstehen zwischen den Vertragsbestimmungen und den staatlichen Gesetzen. So bestimmt etwa das noch in Kraft stehende Kirchensteuergesetz für Schleswig-Holstein vom 22.3.1906 eine staatliche Genehmigung der kirchlichen Kirchensteuergesetze (Art. 1 dieses Gesetzes). Diese Bestimmung steht offensichtlich nicht mehr im Einklang mit dem Vertrag und ist daher nicht mehr als wirksam anzusehen. Überhaupt ist zu berücksichtigen, daß die ausführliche Regelung durch den Vertrag sämtliche zwischen dem Staat und der Kirche möglichen Streitpunkte regelt. Dadurch ist die staatliche Gesetzgebung in diesem Bereich gebunden. Über Art. 14 Abs. 1 Buchst. b kann nicht der Vertragsinhalt durch einseitige staatliche Kirchensteuerbestimmungen abgeändert werden, vielmehr ergibt sich aus dem Gesamtinhalt der Vertragsnormen über das Besteuerungsrecht die Pflicht des Staates, seine gesetzlichen Bestimmungen dem Vertrag an-

zugleichen. Daraus folgt, daß staatliche Kirchensteuergesetze nur soweit als staatliche Steuerbestimmungen im Sinne des Art. 14 Abs. 1 Buchst. b zu verstehen sind, als sie mit dem Inhalt des Vertrages in Einklang stehen, womit in dieser Hinsicht praktisch nicht mehr als die Bindung des staatlichen Gesetzgebers an den Vertrag nochmals ausdrücklich festgelegt wird.

B) DAS KIRCHLICHE BESTEUERUNGSRECHT UND DIE EIGENTUMSGARANTIE DES GRUNDGESETZES.

Die Vereinbarkeit des kirchlichen Besteuerungsrechts mit der Eigentums-
garantie des Grundgesetzes ist zu bejahen ³⁵⁴). Dabei ist zu unterscheiden die
Anforderung von Abgaben und deren Beitreibung. Beide Akte sind grundsätzlich
Eingriffe in das Eigentum der Steuerpflichtigen.

I. Die Anforderung der Kirchensteuern hat ihren materiellen Rechtsgrund
im kirchlichen Recht. Insoweit besteht keine Bindung des kirchlichen Gesetzge-
bers an Art. 14 GG. Dieses Grundrecht richtet sich nur gegen die staatliche Ge-
walt. Eine Drittwirkung in Bezug auf die Kirchen besteht nicht.

Einmal kommt Art. 14 GG überhaupt keine Drittwirkung zu ³⁵⁵).

Zum anderen käme eine Bindung der Kirchen selbst bei Annahme einer
Drittwirkung nicht in Betracht. Zwar unterliegen der unmittelbaren Grundrechts-
bindung nach Dürig ³⁵⁶) auch die autonomen Satzungen, also die Rechtssätze,
die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts kraft ihrer vom Staat ver-
liehenen Eigengesetzgebungsbefugnis erlassen werden, aber von dieser grund-
rechtsgebundenen Autonomie, die der Staat auf die mittelbare Staatsverwaltung
überträgt, ist in grundrechtlicher Sicht scharf jene Normgebungsbefugnis abzu-
setzen, die der Staat eben der Grundrechte wegen, der verbandsinternen Rechts-
schöpfung beläßt und aus seiner Grundrechtsbindung heraus auch dulden und aner-
kennen muß, was insbesondere wegen Art. 140 GG für die kirchliche Eigengesetz-

354) siehe oben 2. Teil, 1. Abschn. B II 4 a;

355) H.M. vgl. v.MANGOLDT-KLEIN Erl. II 11 zu Art. 14, S. 433; HAMANN
Anm. A 1 zu Art. 14 GG; WEBER, Eigentum und Enteignung 355 f, 363;
auf das umstrittene Problem der Drittwirkung braucht daher nicht näher ein-
gegangen zu werden, vgl. einerseits DÜRIG in Maunz-Dürig GG Art. 1 III
Erl. II, andererseits v. Mangoldt-Klein, Vorbem. A II 4 vor Art. 1 GG und
Erl. V 3 b zu Art. 1 GG;

356) MAUNZ-DÜRIG Art. 1 III Randnote 113;

gebung zu gelten hat ³⁵⁷⁾. Da die Kirchen kraft ihres eigenständigen Rechts handeln und ihre Qualifizierung als öffentlich-rechtliche Körperschaft nichts mit den autonomen Körperschaften des öffentlichen Rechts zu tun hat, gilt das auch trotz der Benennung als solche Körperschaft.

II) Sobald sich aber der Staat an der Gesetzgebung über die Kirchensteuern beteiligt, vor allen Dingen bei der Verleihung des staatlichen Zwanges für die Beitreibung der Kirchensteuer, tritt dessen Grundrechtsbindung in Erscheinung. Das hat auch zu gelten, wenn man die materielle Rechtsgrundlage des Besteuerungsrechts im kirchlichen Recht findet, da zumindest die in den staatlichen Gesetzen gewährte Vollstreckungshilfe in die Rechte des Art. 14 GG eingreifen kann. Der für das staatliche Besteuerungsrecht maßgebende ungeschriebene, Art. 14 GG vorgehende Verfassungssatz der Zulässigkeit der Erhebung von Abgaben zur Finanzierung von Staatsaufgaben, kann hier nicht eingreifen, da die Finanzierung der Kirchen keine Staatsaufgabe ist. Dagegen ist für das kirchliche Besteuerungsrecht Art. 137 Abs. VI WRV als Spezialnorm anzusehen, die durch die Gewährleistung dieses Besteuerungsrechts es auch gegenüber Art. 14 GG rechtfertigt.

Daraus folgt, daß das kirchliche Besteuerungsrecht sowohl in seinem materiellen wie auch in seinem formellen Teil nicht gegen Art. 14 GG verstößt.

C. DIE BEDEUTUNG DER KIRCHENSTEUERGESETZE.

Der in Art. 137 Abs. VI WRV gemachte Vorbehalt der landesrechtlichen Regelung wird durch die Kirchensteuergesetze der einzelnen Bundesländer ³⁵⁸⁾

³⁵⁷⁾ MAUNZ-DÜRIG Art. 1 III Randnote 114;

³⁵⁸⁾ Die Freie und Hansestadt Hamburg bildet einen Sonderfall. Dort ist zwar das Besteuerungsrecht der röm.-kath. Gemeinde in Hamburg und der Evangelisch-reformierten Gemeinde in Hamburg (Gesetz, betreffend die Kirchensteuer in der röm.-kath. Gemeinde in Hamburg vom 22.1.1904, Amtsblatt S. 243; Gesetz über die Kirchensteuer der Evangelisch-reformierten Gemeinde in Hamburg vom 23.6.1926, GVO Bl.S.390) gesetzlich geregelt, nicht aber das Besteuerungsrecht der Evangelisch-lutherischen Kirche im Hamburgischen Staate. Aber auch für diese Kirche besteht eine den Kirchensteuergesetzen entsprechende Rechtsgrundlage, die sich zwar nicht aus einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung wohl aber aus der gegebenen Rechtsentwicklung, auf welche hier nicht weiter einzugehen ist, ergibt. Diese beim Inkrafttreten der Weimarer Reichsverfassung vorhandene allgemeine staatli-

ausgefüllt. Diese sind zwar nicht notwendig, um den Kirchen das materielle Zwangsabgabenrecht zu delegieren, ihnen kommt jedoch in mehrfacher Hinsicht erhebliche Bedeutung zu.

I. Der Staat will sich eine gewisse Einflußmöglichkeit auf die Steuererhebung der Kirchen vorbehalten. Das hat nichts mehr mit einer irgendwie gearteten Staatsaufsicht zu tun, sondern liegt im Wesen des kirchlichen Besteuerungsrechts als gemeinsame Angelegenheit von Staat und Kirche begründet. Das kirchliche Besteuerungsrecht berührt nämlich auch staatliche Interessen. Durch eine zu starke Anspannung der Steuerkraft durch die Kirchen könnten allgemeine Staatsinteressen berührt werden ³⁵⁹⁾; ferner wacht der Staat auch über die Schonung der sozialen und wirtschaftlichen Interessen der Steuerpflichtigen und deren gleichmäßige Behandlung.

Diese Begründung der Kirchensteuergesetze tritt jedoch heute weitgehend in den Hintergrund. Eine Gefährdung der staatlichen Interessen steht nicht zu befürchten. Einmal ist die Kirche durch die bestehende Gleichordnung mit dem Staat, insbesondere durch die Gemeinsamkeit der Sorge für die Allgemeinheit verpflichtet, in loyaler Weise auf die Interessen des Staates und der Staatsbürger Rücksicht zu nehmen. Zum anderen ergibt sich aus den dargestellten kirchenrechtlichen Grundlagen, daß die Kirchenglieder nur soweit zu Abgaben verpflichtet sind, als sie zur Deckung der Lasten der Kirchen unbedingt notwendig sind, d.h. die Kirchen nehmen ein weitergehendes Recht zur Abgabenerhebung nicht in Anspruch. Diesem Gesichtspunkt steht wiederum gegenüber, daß der Staat zugleich mit dem Öffentlichkeitsanspruch der Kirchen seine Verpflichtung anerkennt, die Aufbringung der zur Erfüllung dieses Auftrags notwendigen Mittel zu gewährleisten.

In dieser engen Verflechtung kirchlicher und staatlicher Interessen und Pflichten hat ein Aufsichtsrecht des Staates keinen Platz mehr. Die modernen Kirchensteuergesetze haben daher die Rechte des Staates erheblich reduziert. Eine Verpflichtung zur Vorlage des Haushaltsplanes besteht nicht mehr, die Möglichkeit einer Anordnung der Steuererhebung auf Veranlassung des Staates ebenso wenig. Auch eine wie auch immer geartete Verpflichtung der Kirchen dem Staat gegenüber, ihr Besteuerungsrecht auszuüben, kann nicht mehr anerkannt werden.

Fortsetzung der Fußnote 358 von Seite 91:

che Anerkennung des Besteuerungsrechts der Ev.-luth.Kirche ist eine landesrechtliche Bestimmung im Sinne des Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Abs. 6 WRV; BVerfG NJW 1966, 150;

359) EBERS, NippGrR S. 422;

Lediglich eine Genehmigungsbefugnis hat sich der Staat sowohl in den Kirchenverträgen, als auch in den modernen Kirchensteuergesetzen noch vorbehalten³⁶⁰⁾. Diese Genehmigung ist zur Entstehung des materiellen Steuerleistungsanspruchs nicht notwendig. Dieser Anspruch entsteht auf Grund des kirchenrechtlichen Gebotes, das das betroffene Kirchenmitglied verpflichtet. Der Staat kann lediglich, wenn die Versagung der Genehmigung berechtigt ist, seine Hilfe bei der Vollstreckung oder die Mitwirkung seiner Finanzbehörden versagen und damit die Verwirklichung des Leistungsanspruchs durch staatliche Behörden unterbinden³⁶¹⁾. Das bestehende Koordinationsverhältnis im Zusammenhang mit dem Selbstbestimmungsrecht der Kirchen verbietet es aber dem Staat, über diesen Genehmigungsvorbehalt irgendwie auf die kirchliche Vermögensverwaltung, einen Gegenstand des kirchlichen Selbstbestimmungsrecht, einzuwirken. Ein solcher Eingriff wäre ebenso verfassungswidrig, wie eine Versagung einer Genehmigung, die das Besteuerungsrecht der Kirchen überhaupt wirkungslos machen würde.

II) Die hauptsächliche Bedeutung der Kirchensteuergesetze liegt in der Bereitstellung der staatlichen Behörden und des staatlichen Zwanges bei der Beitreibung der Kirchensteuer. Obwohl dieser äußere Zwang nicht ausdrücklich in Art. 137 Abs. VI WRV genannt ist, ist er doch als durch diese Vorschrift gewährleistet anzusehen, da er zur Verwirklichung des kirchlichen Besteuerungsrechts notwendig, dem Kirchenrecht fremd und allein dem Staate vorbehalten ist. Diese Bedeutung der Kirchensteuergesetze ist am deutlichsten herausgestellt in Art. 1 des Badischen Landeskirchensteuergesetzes und in dem ähnlich lautenden Art. 2 des Badischen Ortskirchensteuergesetzes. Art. 1 Bad. Landeskirchensteuergesetz lautet: "Den ... Religionsgesellschaften ist auf ihren Antrag zur Erhebung von Steuern ... die Hilfe der Staatsgewalt unter den Voraussetzungen und nach Maßgabe der Bestimmungen des gegenwärtigen Gesetzes zu gewähren."

Zur Verleihung dieses Zwanges ist ein staatliches Gesetz oder zumindest eine auf ordnungsgemäßer gesetzlicher Grundlage ergangene Rechtsverordnung erforderlich; denn jeder Akt der Zwangsanwendung muß auf einen besonderen

360) Die Kirchenverträge sind bereits erläutert vgl. auch § 5 KiStG Hessen; § 4 KiStG Niedersachsen; § 4 KiStG Nordrhein-Westfalen; § 5 KiStG Rheinland-Pfalz; § 3 KiStG Schleswig-Holstein;

361) Das entspricht auch der Linie der Entscheidungen des BVerfG (NJW 1966, 101; NJW 1966, 149), das auf das Verbot der Anwendung kirchensteuerlicher Normen, die gegen das Grundgesetz verstoßen oder landesrechtlicher Grundlagen entbehren, durch staatliche Behörden abstellt. Ein Eingriff in das innerkirchliche Abgabenerhebungsrecht ist nicht gewollt.

Rechtstitel gestützt sein, was sich aus der verfassungsmässigen Bindung der Verwaltung an das Gesetz ergibt. Ein allgemeines Befehls- oder Zwangsrecht der Verwaltung gibt es nicht 362). Zu der Streitfrage, ob die Vollstreckungsgewalt der Behörde so weit reicht wie ihre Verfügungsgewalt, braucht hier nicht Stellung genommen zu werden, da für das kirchliche Besteuerungsrecht gerade das Auseinanderfallen von Verfügungsgewalt und Vollstreckungsgewalt typisch ist. Die Verfügungsgewalt steht aufgrund kirchlichen Rechts den Kirchen zu, die Vollstreckungsgewalt jedoch allein dem Staat. Daher ist jedenfalls eine gesetzliche Grundlage für die Ausübung des Zwanges notwendig. Da dieser Zwang jedoch, um dem Postulat der Gesetzmässigkeit der Verwaltung zu genügen, nicht abstrakt bestehen kann, bedarf es einer Festlegung der Tatbestände, die der Zwangsausübung zugrunde liegen können. Daher können und müssen die Kirchensteuergesetze auch das Besteuerungsrecht der Kirchen und die Steuerpflicht ihrer Mitglieder feststellen. Ohne dies wäre der Rechtstitel für den Zwang unvollständig. Damit ist aber keineswegs gesagt, daß Besteuerungsrecht und Steuerpflicht durch diese Gesetze begründet werden; sie werden lediglich für den staatlichen Vollstreckungsbereich relevant gemacht.

III) Die staatlichen Kirchensteuergesetze werden weiterhin dadurch bedeutungsvoll, daß durch sie die kirchlichen Zwangsabgaben zu Steuern erklärt und in das im Staat bestehende Steuersystem eingegliedert werden. Damit ist aber für die theoretische rechtliche Qualifizierung dieser Abgaben noch nicht mehr gewonnen als die Bezeichnung. Denn ob eine Steuer oder eine andere öffentliche Abgabe (Gebühr, Beitrag) gegeben ist, ist nicht nach der Bezeichnung, den sie in der maßgebenden Rechtsnorm erhalten hat, sondern nach der wirklichen Natur und dem Wesen der Abgabe zu beurteilen 363).

1) Um das Wesen der Kirchensteuern genannten kirchlichen Abgaben zu erfassen, ist zuerst eine Abgrenzung zu den anderen öffentlichen Abgaben, den

362) FORSTHOFF, VerwR. S. 265 f; ebenso KAUTZ-RIEWALD, Verwaltungszwangsverfahren zur Beitreibung von Geldbeträgen, 8. Aufl. 1955, S. 19; BayOBLGSt. 26, 57 (59); OVG Hamburg MDR 1951, 634; a. A. HAUEISEN, NJW 1956, 1457 und die dort Zitierten; in Hamburg besteht für die Evangelisch-Lutherische Kirche im Hamburgischen Staate kein entsprechendes Staatsgesetz. Die dort. Regelung beruht auf Gewohnheitsrecht, vgl. LIERMANN, Kirchen und Staat II, S. 227 Fußn. 1 und FG Hamburg, DVBl. 1961, 486;

363) RFH 20, 21; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. 4 zu § 1 AO; RIEWALD, Anm. 2 zu § 1 AO;

Gebühren und Beiträgen, zu treffen.

a) Eine Gebühr ist eine Zahlung als Entgelt für jeden Fall der Inanspruchnahme einer öffentlichen Sache oder Anstalt oder der öffentlichen Verwaltung³⁶⁴⁾. Die Gebühr wird also bestimmt durch das Kriterium der Gegenleistung für einzelne Leistungen. Kirchensteuern fallen nicht darunter, weil sie nicht für einzelne kirchliche Leistungen geschuldet werden. Soweit ersichtlich, wurden die Kirchensteuern auch bisher von niemand als Gebühren behandelt.

b) Wohl aber wurden die Kirchensteuern zu den Beiträgen gerechnet³⁶⁵⁾. Beitrag ist Zahlung zur vollen oder teilweisen Deckung der Kosten einer öffentlichen Sache oder Einrichtung, deren Anlage oder Bestand für den Zahlungspflichtigen von Wert ist³⁶⁶⁾. Auch hier kommt es also wesentlich auf die Gegenleistung an, nur daß zwischen der Zahlung der Beiträge und der Gegenleistung ihres Empfängers ein fester zeitlicher Zusammenhang nicht gegeben ist, während bei der Gebühr Leistung und Gegenleistung meist Zug um Zug erfolgen.

Die Kirchensteuern sind jedoch keine Beiträge. Das Verhältnis von Steuerpflichtigen und Kirche kann nicht in das von materiellem Zweckdenken bestimmte Schema von Leistung und Gegenleistung gezwängt werden. Die Kirche macht aufgrund ihres Heilsauftrages ihre "Leistungen" nicht abhängig von einer finanziellen Gegenleistung ihrer Mitglieder und das Kirchenmitglied erbringt seine Abgaben nicht, um der kirchlichen Segnungen teilhaftig werden zu können, der gläubige Christ wird vielmehr in seinen Abgaben ein geistliches Opfer sehen, während der reine Namenschrist, der seine Kirche nicht "in Anspruch nimmt", diese Leistungen sowieso von einer bestimmten Zweckrichtung abstrahiert erbringt.

Außerdem können in den Kirchen nicht irgendwelche öffentliche Einrichtungen gesehen werden, die nur zum Nutzen bestimmter Bevölkerungskreise bestehen. Die Kirchen bestehen kraft göttlicher Stiftung und zwar nicht um ihrer

364) NAWIASKY, Steuerrechtliche Grundfragen, S. 27; RIEWALD Anm. 4 b zu § 1 AO; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. 20 zu § 1 AO; GERLOFF in Handwörterbuch der Finanzwissenschaft S. 205, 224;

365) so RIEWALD Anm. 2 und 4 a zu § 1 AO;

366) NAWIASKY a. a. O.; RIEWALD Anm. 4 b zu § 1 AO; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. 21 zu § 1 AO; BUCHNER in Handbuch der Finanzwissenschaft S. 225 ff; ROTH a. a. O. S. 44; BÜHLER-STRICKRODT, Steuerrecht I, S. 57 f;

selbst willen, sondern um den Menschen das Heil zu vermitteln. Sie stehen aber ihren Mitgliedern in ähnlicher Absolutheit gegenüber, wie der Staat seinen Bürgern. Wie die Steuern an den Staat nicht aus irgendwelchen Nützlichkeitsbetrachtungen bezahlt werden, so sind auch die Abgaben an die Kirchen nicht bestimmbar nach den Vorteilen, die sie dem einzelnen bringen können oder bringen 367).

2) Nachdem die Kirchensteuern nicht als Gebühren oder Beiträge qualifiziert werden können, bleibt zu klären, ob sie echte Steuern oder Abgaben eigener Art sind.

a) Nach der Legaldefinition des § 1 AO sind Steuern "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft." Diese Begriffsbestimmung gilt für das gesamte deutsche Rechtsgebiet 368). Der für die Subsumierung der Kirchensteuern unter diese Definition hauptsächlich problematische Punkt ist die Frage, ob die Kirchen als öffentliche Gemeinwesen anzusehen sind.

Alle anderen Merkmale sind erfüllt. Die Kirchensteuern sind Geldleistungen, die nicht Gegenleistungen sind und die zur Erzielung von Einkünften für die Kirchen dienen. Sie entsprechen auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der durch die Worte in § 1 AO "allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft", postuliert wird und in Art. 3 GG seine Grundlage hat 369).

b) Für die Auslegung des Hauptproblems haben sich verschiedene Meinungen herausgebildet. Einmal werden unter Gemeinwesen sämtliche öffentlich-rechtlichen, d.h. mit obrigkeitlicher Gewalt ausgestatteten juristischen Personen gerechnet 370). Diese Auffassung hat sich jedoch nicht durchgesetzt. Von anderen wird dieser Kreis sehr stark eingeschränkt auf Gebietskörperschaften allein 371),

367) In Österreich erheben die Kirchen keine Kirchensteuern, sondern nach dem Kirchenbeitragsgesetz vom 28.4.1938 lediglich "Beiträge", die bei Verweigerung der Zahlung von der Finanzkammer im ordentlichen Rechtsweg geltend gemacht werden müssen, vgl. EBERS, Kath.Kirchenrecht S. 407; HOLBÖCK, Kirchenrecht, S. 902 ff;

368) Siehe oben 2. Teil 1. Abschnitt B II 2 c;

369) HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER Anm. 8 zu § 1 AO;

370) NAWIASKY, Grundfragen des Steuerrechts, S. 28;

371) vgl. oben Fußnoten 178, 179;

wobei jedoch Hübschmann-Hepp-Spitaler und Bühler trotz dieses Ausgangspunktes die Kirchen auch zu den steuererhebungsberechtigten Gemeinwesen zählen³⁷²⁾. Dieser Auffassung ist beizutreten. Die von den genannten Autoren herangezogenen rein formellen Begründungen vermögen jedoch für sich allein nicht zu überzeugen. Sie bieten aber mindestens einen äußerlichen Anhaltspunkt dafür, daß die Kirchen als Gemeinwesen im Sinne von § 1 AO zu betrachten sind.

Die entscheidende Rechtfertigung liegt jedoch tiefer. Die Kirchen sind zwar keine Gebietskörperschaften im eigentlichen Sinne³⁷³⁾, da das Gebiet für sie nicht Objekt ihrer Tätigkeit mit Richtung gegen alle in diesen Bereich fallenden Menschen und Sachen sind. Sie sind jedoch den Gebietskörperschaften zumindest soweit es die Steuererhebung betrifft, wesentlich angenähert³⁷⁴⁾. Die Steuerverbände sind auf ein bestimmtes räumliches Herrschaftsgebiet festgelegt, die Grenzen der Landeskirchen und Diözesen sind ebenso räumlich umrissen wie die der Kirchengemeinden. Die Steuerverbände erfassen jeden sich in diesem Gebiet aufhaltenden Kirchenangehörigen. Auf diesem Herrschaftsgebiet üben die Kirchen originäre Hoheitsgewalt aus. Dazu gehört das Abgabenerhebungsrecht, das anderen Gebietskörperschaften im Rahmen ihrer Autonomie nur delegiert ist, nicht originär zusteht. Dadurch allein schon erhalten die Kirchen einen stärkeren Status im Vergleich zu manchen Gebietskörperschaften, z.B. den Gemeinden, die keine eigene, sondern nur delegierte Steuerhoheit haben³⁷⁵⁾. Es wäre eine ungerechtfertigte Zurückstellung der Kirchen, wollte man sie dann nicht mit den Gebietskörperschaften unter den Begriff des Gemeinwesens zusammenfassen.

Dazu kommt noch, daß heute Staat und Kirche als gleichgeordnete Gemeinwesen angesehen werden. Die Kirche sieht sich aufgrund ihrer selbständigen, vom Staat anerkannten Rechtsordnung als ein neben dem Staat stehendes eigenartiges und selbständiges Gemeinwesen und wird vom Staat als solches anerkannt. An dieser Tatsache kann auch die Auslegung des § 1 AO nicht vorübergehen.

Endlich ist zu berücksichtigen, daß der Staat durch die Gewährleistung des kirchlichen Besteuerungsrechts in Art. 137 Abs. VI WRV, die von den Kirchen

372) vgl. oben Fußnote 180 und BARSKE, Kurt, RAO, 1951, S. 5;

373) Siehe oben 2. Teil, 1. Abschn. B II 4 b) cc);

374) Insoweit läßt sich auch mit LIERMANN noch vom gebietskörperschaftsähnlichen Charakter der Kirchen sprechen;

375) HAMANN, Anm. B 5 zu Art. 28 GG; BayVerfGH in VerwRspr. Bd. 12, S. 134 (139);

nach Maßgabe dieser Vorschrift erhobenen Abgaben als Steuern innerhalb der staatlichen Rechtsordnung anerkennen wollte ³⁷⁶⁾.

Die Kirchen sind daher als Gemeinwesen im Sinne des § 1 AO anzusehen, mit der Folge, daß die von ihnen erhobenen Kirchensteuern echte Steuern im Sinne der in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Rechtsordnung sind.

IV. Nicht zuletzt liegt die Bedeutung der Kirchensteuergesetze auch darin, daß mit ihnen der Satz "aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten" in Art. 137 Abs. VI WRV verwirklicht werden kann. Die Länder stellen den Kirchen ihre Besteuerungsgrundlagen in der Weise zur Verfügung, daß sie die für die staatlichen Maßstabssteuern zugrunde liegenden Sachverhalte, die von den Finanzämtern erforscht und festgestellt wurden, für die Kirchensteuern, die als Zuschlagssteuern erhoben werden, nutzbar machen.

1) Dieses System der Zuschlagsteuern überwiegt derzeit ³⁷⁷⁾.

Es wird jedoch nicht von der Verfassung gefordert. Die früher vertretene Auffassung ³⁷⁸⁾, daß Kirchensteuern nur als Zuschlagsteuern möglich seien,

376) vgl. hierzu BECKER-RIEWALD-KOCH, Reichsabgabenordnung I, § 1 Anm. 3c;

377) vgl. für Baden Art. 12 LandesKiStG, Art. 12 OrtsKiStG, in Verbindung mit Art. III KiStÄnderungsgesetz; für Bayern Art. 1 in Verbindung mit Art. 11 ff KiStG; für Bremen § 1 KiStO; für Hessen § 2 KiStG; für Niedersachsen § 1 KiStG; für Nordrhein-Westfalen § 1 KiStG; für Rheinland-Pfalz § 1 KiStG; für Schleswig-Holstein § 1 KiStVereinfachungsgesetz in Verbindung mit der dazu ergangenen DVO vom 15.6.1955; in allen diesen Ländern ist die Einkommensteuer mit dem Unterfall der Lohnsteuer Maßstabsteuer, daneben wird die Grundsteuer mit Ausnahme von Schleswig-Holstein, die Vermögenssteuer mit Ausnahme von Baden, Bayern, Schleswig-Holstein und allein nach dem badischen Gesetz die Körperschaftssteuer als Maßstabsteuer herangezogen. Verschiedene Kirchensteuergesetze enthalten noch eine ausdrückliche Bestimmung, wonach den Kirchen die Unterlagen der Besteuerung auf Anfordern mitgeteilt werden, so Art. 12 Abs. 2 Badisches Landeskirchensteuergesetz, § 6 KiStG Hessen, § 1 Abs. 5 KiStG Niedersachsen, § 1 Abs. 4 KiStG Nordrhein-Westfalen und § 1 Abs. 4 KiStG Rheinland-Pfalz.

378) EBERS, NippGrR S. 421; GEBHARD Anm. 14 b zu Art. 137 WRV; ANSCHÜTZ vor der 14. Aufl. in der er in Anm. 11 zu Art. 137 VI, S. 649 seine Meinung ändert;

ist heute aufgegeben ³⁷⁹⁾. Das System der Zuschlagsteuer gewährleistet zwar im Zusammenhang mit der Veranlagung durch die Finanzämter eine verwaltungs-technisch relativ einfach zu handhabende Einkommensquelle. Es hat jedoch auch schwerwiegende Nachteile wie etwa die Abhängigkeit von der staatlichen Steuerpolitik, deren Änderung sich automatisch auf die Kirchensteuer auswirkt. Senkungen, die der Fiskus durch andere Steuerergebnisse ausgleichen kann, können zu bleibenden Ausfällen bei der Kirchensteuer führen. Auch vergrößert sich unter Umständen durch staatliche Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen der Kreis der von der Kirchensteuer nicht erfassten Gemeindemitglieder in sachlich nicht vertretbarem Umfang ³⁸⁰⁾. Diese Folgen könnten vermieden werden, wenn ein kircheneigener Maßstab angewandt würde. Der Staat hat diesem Bedürfnis Rechnung getragen und in verschiedenen Ländern die Möglichkeit eines kircheneigenen Tarifs vorgesehen ³⁸¹⁾.

2) Eine von den Maßstabsteuern bereits weitgehend losgelöste Kirchensteuer ist das Kirchgeld. Es ist in Bayern, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein vorgesehen ³⁸²⁾. Gegen die Verfassungsmässigkeit des Kirchgeldes bestehen keine Bedenken, selbst soweit es nicht "aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten", sondern als eine Art Kopfsteuer erhoben wird, da die Formulierung in Art. 137 Abs. VI WRV "aufgrund der bürgerlichen Steuerlisten" diese landesrechtlichen Regelungen nicht ausschließt ³⁸³⁾, sondern für die Kirchen lediglich eine Begünstigungsklausel, nicht aber eine Einschränkung in ihrem kirchlichen Abgabenerhebungsrecht darstellen kann, wie sich aus dem Grundrechtscharakter der Vorschrift ergibt.

Das Kirchgeld ist auch eine echte Steuer ³⁸⁴⁾. Es erfüllt sämtliche Merkmale des in § 1 AO festgelegten Steuerbegriffs. Zwar besitzt das Kirchgeld innerhalb des Schemas der bürgerlichen Steuern eine gewisse Eigenart; denn es ist,

379) Dieser Ansicht trat schon frühzeitig das Preuß.OVG entgegen; OVG 84, 230; 87, 236; für die heutige Auffassung statt vieler GEFAELLER ZeK 1, 391;

380) WEEBER, Ev. Kirchenlexikon, SP. 799 ff;

381) Hessen § 2 II KiStG; Niedersachsen § 1 III KiStG; Nordrhein-Westfalen § 1 III KiStG; Rheinland-Pfalz § 1 III KiStG;

382) vgl. Art. 1 II b, 21, 24 KiStG Bayern; § 2 III KiStG Hessen; § 1 I d KiStG Niedersachsen; § 1 I d KiStG Rheinland-Pfalz in Verbindung mit §§ 20, 21 DVO; § 2 DVO zum KiStG Schleswig-Holstein, mit Verrechnung des Kirchgeldes auf andere Kirchensteuern;

383) Preuß. OVG 84, 230; 87, 236;

384) so auch KARG, Theodor, Das Kirchgeld nach der Kirchensteuerregelung, Nachrichten der Evang.-Luth. Kirchen in Bayern 1955, S. 138 ff;

wenn auch eine gewisse Staffelung auftreten mag, im Grunde eine Kopfsteuer, die jedoch vom Staate zugelassen wurde, da das Kirchgeld von den Kirchen nur niedrig festgesetzt werden kann, so daß die schlimmen, sozial-bedenklichen und ungerechten Wirkungen der Kopfsteuer nicht eintreten können ³⁸⁵). Bedenken gegen die Steuerqualität können auch nicht daraus hergeleitet werden, daß das Kirchgeld, wie etwa in Bayern, nicht im sofortigen Zwangsverfahren beigetrieben werden kann ³⁸⁶). Wie bereits eingehend dargelegt, kommt es auf die sofortige Beitreibbarkeit einer Abgabe für deren Steuerqualität nicht an. Es genügt, daß diese Leistung überhaupt durchsetzbar ist. Das ist jedoch auch der Fall, wenn der Staat seinen sofortigen äußeren Zwang nicht zur Verfügung stellt. Der Staat hat durch die Aufnahme in das Kirchensteuergesetz das Kirchgeld als eine für den staatlichen Bereich verbindliche Abgabe anerkannt. Es wird durch die Garantie des Art. 137 Abs. VI WRV in Verbindung mit Art. 140 GG mitumfaßt. Da diese Garantie auch den Zweck hat, die Wirksamkeit durch Vollstreckung durch äußeren Zwang zu gewährleisten, muß angenommen werden, daß die Kirchen ihren Anspruch auf das Kirchgeld, soweit es nicht nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten beitreibbar ist, zumindest auf dem Rechtsweg mit anschließender Vollstreckungsmöglichkeit realisieren können ³⁸⁷). Eine andere Frage ist, ob die Kirchen bei diesen durchwegs niederen Beträgen diesen Weg im einzelnen Fall beschreiten wollen, eine Erwägung, die wahrscheinlich auch den staatlichen Gesetzgeber geleitet hat, als er für das Kirchgeld die sofortige Vollstreckbarkeit nicht vorsah.

D. DER GRUNDRECHTSCHARAKTER DES ART. 137 ABS. VI WRV.

I. Für die Zeit der Weimarer Verfassung war anerkannt, daß die in Art. 137 Abs. VI WRV verkörperte Garantie ³⁸⁸) das kirchliche Besteuerungsrecht als Grundrecht gewährleisten sollte. Das Preußische OVG ³⁸⁹) erhärtete diese These mit Gründen aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift und aus der systematischen Stellung innerhalb des "Grundrechte und Grundpflichten" überschriebenen

³⁸⁵) LIERMANN, Rechtsgutachten S. 13 u. Kirchenrecht S. 377;

³⁸⁶) Art. 19 III KiStG bezieht sich nicht auf das Kirchgeld; in den übrigen Ländern kann das Kirchgeld wie die übrigen Kirchensteuern beigetrieben werden;

³⁸⁷) Soweit ersichtlich, haben Rechtsprechung und Schrifttum zu dieser Frage noch nicht Stellung genommen;

³⁸⁸) EBERS, bei NippGrR, S. 421;

³⁸⁹) OVG 84, 230;

zweiten Hauptteils der Weimarer Verfassung. Die Vorschrift über das kirchliche Besteuerungsrecht war ursprünglich im Entwurf nicht enthalten, wurde aber später eingefügt, um die Gefahr zu bannen, daß eine Regierung einmal den Kirchen dieses Recht entziehen könne.

II. Für das Bonner Grundgesetz sind die über Art. 140 GG rezipierten Weimarer Kirchenartikel trotz ihrer Stellung außerhalb des Grundrechtsteiles nach überwiegender Meinung als Grundrechte anerkannt 390). Die rechtliche Stellung der Kirchen als Körperschaften des öffentlichen Rechts steht der Annahme von Grundrechten nicht entgegen 391). Damit hat auch das in Art. 137 Abs. VII WRV geregelte Besteuerungsrecht seinen Grundrechtscharakter bewahrt. Diesem Besteuerungsrecht kommt sogar ein doppelter Schutz zu. Da es seine primäre Grundlage im kirchlichen Selbstbestimmungsrecht hat, fällt es insoweit auch unter die Garantie des Art. 137 Abs. III WRV 392). Daraus wird deutlich, daß es sich um ein aktuelles subjektives Recht der Kirchen auf Anerkennung ihres kirchenrechtlich begründeten Zwangsabgabenrechts handelt, verbunden mit der institutionellen Garantie 393) auf Gewährleistung dieses Zwangsabgabenrechtes.

390) MAUNZ, Staatsrecht 12. Aufl. S. 86 u. 91; DREYSEL DVBl. 1962, 240 f; v. MANGOLDT-KLEIN Vorbem. B XIII 1 vor Art. 1 GG; S. 116; a. A. HAMANN a. a. O. Art. 140 Anm. A 4 u. für das Besteuerungsrecht auch BVerfG NJW 1966, S. 147, das allerdings einräumt, daß es dem Staate durch Art. 137 Abs. VI WRV verwehrt ist, das kirchliche Besteuerungsrecht abzuschaffen oder auszuhöhlen, wenngleich er es ändern, insbesond. auch einschränken kann, was das BVerfG aus der Verleihung d. Besteuerungsrechts an die Kirchen herleitet.

391) v. MANGOLDT-KLEIN, Vorbem. B IX vor Art. 1, S. 104;

392) Vgl. HESSE, Jhb. d. ö. R. N. F. 10, S. 27 und S. 53, der darauf hinweist, daß es sich bei dieser Gewährleistung des Besteuerungsrechtes um "eine unerlässliche Vervollständigung des kirchlichen Selbstbestimmungsrechtes nach der Seite des materiellen Substrates handelt."

393) v. MANGOLDT-KLEIN, Vorbem. A VI 3 vor Art. 1;

4. KAPITEL

DIE GRUNDLAGE DES KIRCHLICHEN BESTEUERUNGSRECHTS
IM KIRCHLICHEN RECHT UND DIE STEUERPFLICHT.

I. BESCHRÄNKUNG DER STEUERPFLICHT AUF KIRCHENGLIEDER.

Wird der Ausgangspunkt des kirchlichen Steuerrechts als im kirchlichen Recht gegeben akzeptiert, ergibt sich als notwendige Folge, daß sich dieser kirchenrechtliche Anspruch nur gegen die Kirchenglieder als die allein der Hoheitsgewalt der Kirchen Unterworfenen richten kann. Eine Ausdehnung des Kreises der Steuerpflichtigen durch staatliche Gesetzgebung ist nicht möglich; denn einmal würden hiermit die Schranken der verfassungsmäßig möglichen staatlichen Delegation übersprungen, zum anderen können die Kirchen mit Rücksicht auf den geistlichen Charakter der Kirchensteuer und das Selbstbestimmungsrecht einen über ihre Glieder hinausgehenden Kreis von Steuerpflichtigen nicht in Anspruch nehmen.

Damit kommt der ungemein schwierige und vielschichtige Problembereich der kirchlichen Mitgliedschaft in Sicht.

1) Die evangelische Kirche bemüht sich, einen sehr stark schematisierten Mitgliedschaftsbegriff ³⁹⁴⁾ neu zu durchdringen ³⁹⁵⁾. Nach reformatorischen Verständnis statuieren Glaube und Taufe die Gliedschaft in der Kirche Jesu Christi. Da aber nur Gott das Herz des Menschen kennt, mithin nur er die Gliedschaft nach dem canon fidei bestimmen kann, hat sich menschliches Urteil allein nach dem Liebesgebot (canon charitatis) zu vollziehen, d.h. jeder Getaufte, der sich

394) vgl. dazu die Rechtsprechung des Preußischen OVG: 35, 175; 46, 163; 51, 169; 52, 244; 52, 263; 53, 241; 54, 208; 56, 264; 60, 268; 64, 403; 64, 415; 67, 284; 69, 290; 71, 315; 79, 98, 103; vgl. ferner die sehr eingehende Zusammenstellung der Rechtsprechung auch der übrigen Verwaltungsgerichte bei WEHRHAHN, Kirchensteuerpflicht, S. 9 ff; ferner BFH ZeK 9, 326; Bd.-Württemb. VGH, ZeK 8, 404 u. VG Karlsruhe, ZeK 8, 412; VG Frankfurt DVBl. 61, 488;

395) Vgl. statt vieler SMEND, R.: Zum Problem des kirchlichen Mitgliedschaftsrechts, ZeK 6 (1957/58) 113 ff; LIERMANN, H.: Die kirchliche Mitgliedschaft nach geltendem evangelischen Kirchenrecht, ZeK 4 (19) 382; W. MAURER, Zur theol. Problematik des kirchl. Mitgliedschaftsrechts, ZeK 4 (1955) 337 - 360; WEHRHAHN, Zur Kirchensteuerpflicht der Protestanten

nicht selbst von Christus öffentlich losgesagt hat, ist als Glied der christlichen Kirche zu behandeln.

Die Taufe begründet damit die Gliedschaft in der *ecclesia universalis*. Da alle Partikularkirchen nur Teilgliederungen hiervon sind, ist die Taufe Rechtsvoraussetzung auch der Mitgliedschaft in einer rechtlich verfaßten *ecclesia particularis*, begründet diese Mitgliedschaft jedoch noch nicht für sich allein. Zusätzliche notwendige rechtliche Erfordernisse treten auf Grund gemein-evangelischen Gewohnheitsrechts oder positivrechtlicher Regelung hinzu, so insbesondere für die Gliedkirchen der EKD in der Regel Bekenntnis und Wohnsitz dergestalt, daß die jeweilige Landeskirche alle "Evangelischen", die innerhalb ihrer territorialen Grenzen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, als Mitglieder in Anspruch nimmt. Die sich aus diesem Territorialprinzip ergebenden Schwierigkeiten, insbesondere bezüglich des Bekenntnisstandes, versucht man neuerdings durch eine vorsichtige Ergänzung durch ein Personalitätsprinzip zu umgehen, wie oben bereits dargestellt wurde. Die Kirchengliedschaft endet mit dem Tod, dem Verlassen des Kirchengebietes, dem Übertritt zu einer anderen Glaubensgemeinschaft oder durch Ausschluß im Wege der Kirchenzucht, während der Kirchenaustritt nach den staatlichen Gesetzen für die Mitgliedschaft in der rechtlich verfaßten Landeskirche unmittelbar nur die Wirkung hat, daß rechtlich erzwingbare Rechte und Pflichten auf beiden Seiten nicht mehr bestehen ³⁹⁶).

2) Aber auch das katholische Kirchenrecht kennt keinen absolut gefestigten Mitgliedschaftsbegriff. Grundsätzlich wird die Mitgliedschaft in der Kirche Christi ausschließlich und unaufhebbar durch die sakramentale Taufe erworben, so daß alle in der rechten Weise Getauften, somit dem Anspruch nach auch Häretiker (Protestanten) und Schismatiker kirchenrechtlich Mitglieder der katholischen Kirche sind. In einem bislang noch nicht überwundenen Widerspruch zu diesem jurisdictionellen Begriff der Kirchenmitgliedschaft steht freilich die von der katholischen Dogmatik erhobene Forderung nach Teilnahme der Getauften an der

Fortsetzung der Fußnote 395 von Seite 102:

in Deutschland; Brunotte, Personalitätsprinzip u. landeskirchliches Territorialprinzip, ZeK 7 (1959/60) 348 ff; WEEBER, Personalitätsprinzip u. landeskirchliches Territorialprinzip, ZeK 7 (1959/60) 375 ff; GRUNDMANN, Personalitätsprinzip u. landeskirchliches Territorialprinzip, Erster Bericht über die Heidelberger Tagung 1960, ZeK 7, 385 ff; Wilhelm Maurer/Christoph LINK, Art. Kirchengliedschaft (Evangelisch) in dem demnächst erscheinenden Evangelischen Staatslexikon, hg. v. S. Grundmann und H. Kunst;

396) Zu allem siehe LINK, a.a.O.;

kirchlichen Gemeinschaft durch Bekenntnis und Betätigung des wahren Glaubens, so daß durch Absonderung und Ausschluß die Kirchenmitgliedschaft verloren werden kann 397). Diesen Problemen kann jedoch im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht weiter nachgegangen werden. Das Bestehen eines kirchlichen Abgabenerhebungsrechtes wird durch diese Problematik nicht beeinträchtigt. Wer nach kirchlichem Recht zur Leistung der Abgaben verpflichtet ist, bestimmen die Kirchen, indem sie die Voraussetzungen der Kirchengliedschaft festlegen und Abgrenzungen zu nur formal Glaubensverwandten, wie unten dargelegt wird, treffen.

Das staatliche Recht kann und will in dieser Hinsicht keine Grenzen ziehen, da es sich unbestritten um einen Gegenstand des kirchlichen Selbstbestimmungsrechtes handelt. Es begnügt sich für das Kirchensteuerrecht damit, auszusprechen, daß diese Abgaben nur von den Kirchenmitgliedern 398), mit einigen Ausnahmen, die anschließend zu behandeln sind, erhoben werden dürfen. Er aber gibt den Kirchenmitgliedern die Möglichkeit durch den Kirchenaustritt sich der Steuerpflicht zu entziehen. Obwohl die Kirchengliedschaft staatskirchenrechtlich zu den eigenen, von der Kirche selbst zu regelnden Angelegenheiten gehört (Art. 140 GG i.V. mit Art. 137 III WRV), muß doch der Staat zur Wahrung des Grundrechts der Glaubens- und Gewissensfreiheit (Art. 4 I GG) die Möglichkeit eines Kirchenaustritts gewährleisten. Art. 4 GG und in seinem Gefolge die landesrechtliche Kirchenaustrittsgesetzgebung begrenzen damit als "für alle geltendes Gesetz" (Art. 137 III WRV) die kirchliche Eigenständigkeit 399).

397) Vgl. im einzelnen Enzyklika Pius' XII. "Mystici Corporis Christi" v.29.6. 1943, AAS XXXV, 193 ff; HAGEN, Die kirchliche Mitgliedschaft; EBERS, Grundzüge des kath. Kirchenrechts S. 38 u. 942; HILLING, Die kirchliche Mitgliedschaft nach der Enzyklika *Mystici Corporis Christi* und nach dem C.I.C. Archiv f. kath. Kirchenrecht 125 (1951/52), 122 - 129; EICHMANN-MÖRSDORF, Kirchenrecht (1953), S. 183 ff; RAHNER, Die Gliedschaft in der Kirche nach der Lehre der Enzyklika Pius' XII. "Mystici Corporis Christi" in Schriften zur Theologie, Bd. II, S. 7 ff;

398) Vgl. Art. 11 LandesKiStG Baden, Art. 2 I u. 12 OrtsKiStG Baden, § 27 Württemb. Kirchengesetz, Art. 2 u. 6 KiStG Bayern, § 1 kath. KiStG Hamburg, für die ev. Kirche gilt dieser Grundsatz in Hamburg kraft Gewohnheitsrecht, § 1 KiStG Hessen, § 5 KiStG Nordrhein-Westfalen, § 3 KiStG Schleswig-Holstein, § 1 KiStG Bremen;

399) LINK a.a.O.;

II. ABGRENZUNG INNERHALB DER EVANGELISCHEN KIRCHE GEGENÜBER NUR FORMAL GLAUBENSVERWANDTEN.

Innerhalb der evangelischen Kirche geht bei der neuen Durchdringung des Mitgliedschaftsrechts ein deutliches Bestreben dahin, den im Laufe der Jahrzehnte von den deutschen Verwaltungsgerichten innerhalb des Kirchensteuerrechts ungesam ausgeführten Begriff des evangelischen Bekenntnisses auf ein theologisch sinnvolles Maß zu reduzieren ⁴⁰⁰). Die Bezeichnung evangelisch war praktisch zum Sammelnamen für den Großteil der außerkatholischen Bekenntnisse geworden ⁴⁰¹). Für die evangelische Kirche, die auf geistliche Regeneration des Kirchensteuerwesens bedacht ist, wurde daher von Wehrhahn ⁴⁰²) der Vorschlag gemacht, gegenüber der Gruppe der nur "formal Glaubensverwandten" das Besteuerungsrecht einzuschränken. Wehrhahn hat dazu verschiedene Wege aufgezeigt ⁴⁰³). Solange er jedoch vom kirchlichen Besteuerungsrecht als staatlich verliehenem Recht ausgeht, können diese Probleme methodisch nicht exakt und endgültig gelöst werden; denn beim staatlich verliehenen Recht hat für die von Wehrhahn angeregten Steuervereinbarungen das oben Gesagte ⁴⁰⁴) zu gelten, d.h. es ist ihre grundsätzliche Unzulässigkeit anzunehmen ⁴⁰⁵). Eine Vereinbarung über Steuern ist nur möglich, wenn das Steuerrechtsverhältnis der Verfügung durch die Parteien unterliegt. Nach den gewonnenen Erkenntnissen, daß das Besteuerungsrecht der Kirchen in deren Selbstbestimmungsrecht seine Wurzeln hat, daher auch grundsätzlich der Verfügung der Kirchen unterliegt, sind jedoch solche Vereinbarungen als zulässig anzusehen. Die Kirchen können daher nicht nur gegenüber einzelnen auf einen Steuerbetrag verzichten, solange damit nicht der allen Steuern zugrunde liegende Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verletzt wird, sondern auch gegenüber ganzen Gruppen, die sie als nicht zu ihrem Bekenntnis gehörig ansehen. Dies kann durch einen einseitigen Entschluß der steuererhebungsberechtigten Kirche geschehen, der dann allerdings wohl in der Form der Kirchensteuerordnungen ergehen müßte, um eine kirchenrechtliche allgemein gültige Entscheidung zu treffen, oder auch durch vertragliche Abmachungen der Kirche gegenüber einer anderen Religionsgemeinschaft. Entgegen Wehrhahn ⁴⁰⁶) ist allerdings anzunehmen, daß eine kirchliche Satzung dieses Inhalts

400) WEHRHAHN, Kirchensteuerpflicht, S. 12;

401) Vgl. Anm. 394;

402) a.a.O. S. 16 ff;

403) a.a.O. S. 18 f;

404) 2- Teil 1. Abschnitt B II 2 b) cc);

405) Vgl. auch die von Kalisch DVBl. 1954, 34 zu der Auffassung Wehrhahns geäußerten Bedenken;

406) WEHRHAHN a.a.O., S. 19;

einer staatlichen Genehmigung nicht bedarf; denn eine Verpflichtung der Kirchen zur Kirchensteuererhebung kann heute nicht mehr anerkannt werden. Es kann zwar sein, daß der Staat mit Rücksicht auf die Staatsleistungen an die Kirchen ein Interesse an der Ausschöpfung des Besteuerungsrechts hat ⁴⁰⁷⁾, was aber noch nicht zu einer entsprechenden Verpflichtung der Kirchen führen kann, wenn man davon ausgeht, daß der Staat das kirchliche Besteuerungsrecht als ein eigenes, innerhalb des Selbstbestimmungsrechts liegendes Recht der Kirchen anerkennen muß.

III. EINFLUSS AUF DIE BESTEUERUNG JURISTISCHER PERSONEN.

1) Aus dem oben unter I abgeleiteten Grundsatz, daß sich der Kirchensteueranspruch nur gegen Kirchenglieder richten kann, folgt, daß die Heranziehung juristischer Personen zur Kirchensteuer in irgendeiner Form ⁴⁰⁸⁾ durch Art. 137 VI WRV nicht gedeckt wird und nicht zulässig ist. Juristische Personen können ihrem Wesen nach keiner Religionsgesellschaft angehören, sie sind nicht nur bekenntnisneutral, sondern bekenntnisfremd ⁴⁰⁹⁾.

2) Das Bundesverfassungsgericht ⁴¹⁰⁾ hat nunmehr entschieden, daß die Kirchenbesteuerung juristischer Personen mit der verfassungsmäßigen Ordnung unvereinbar ist und hat Art. 13 OrtsKiStG i. d. F. des Badischen Landesgesetzes zur Änderung des Kirchensteuerrechts v. 28.6.1951 und i. d. F. des Württemberg-Badischen Landesgesetzes Nr. 410 v. 21.1.1952 für nichtig erklärt.

⁴⁰⁷⁾ KALISCH, a.a.O.;

⁴⁰⁸⁾ Kirchensteuer von juristischen Personen wurde zuletzt nur noch nach Art. 13 badisches OrtsKiStG erhoben; eine Möglichkeit zur Heranziehung juristischer Personen bestand auch noch nach § 29 Württemb. Kirchengesetz;

⁴⁰⁹⁾ BVerwG Urteil v. 1.8.1958, JZ 1959, 247 mit Anm. v. BÜHLER; DVBl 1959, 26 ff mit Anm. v. GEFAELLER; ZeK 6 (1957/58), 430; dieser Entscheidung des BVerwG, die auch die Besteuerung jur. Personen durch Art. 137 VI WRV ohne Grundrechtsverstoß gewährleistet sieht, sind vorausgegangen die Entscheidungen des VG Karlsruhe, BB 1954, 741 und des VGH Karlsruhe, BB 1956, 460; vgl. hierzu auch EISEMANN, BB 1953, 1059; ders. BB 1952, 588 ff; für die Weimarer Zeit siehe KOCH-GEFAELLER S. 11 und Preuß. OVG 84, 230 und 87, 236, 238;

⁴¹⁰⁾ Urteil vom 14.12.1965 - 1 BvR 413, 416/60 - NJW 1966, 147;

Auch das Bundesverfassungsgericht bekennt sich zur überkommenen Verleihungstheorie. Es mißt jedoch die Delegationsbefugnis an dem im Grundgesetz geordneten Verhältnis von Staat und Kirche und von Staat und Einzelnem und verneint sie, sofern ein Verstoß gegen diese verfassungsmäßige Ordnung besteht. So sehr dieser Entscheidung im Ergebnis zuzustimmen ist, da dieses Ergebnis auch den kirchenrechtlichen Grundlagen des Besteuerungsrechts entspricht, kann man doch bedauern, daß das Gericht auf die Problematik der Verleihungstheorie, insbesondere bezüglich des Verhältnisses von eigenständiger kirchlicher und staatlicher Rechtsordnung nicht eingegangen ist.

Im einzelnen stellt das Bundesverfassungsgericht fest:

a) Die Heranziehung juristischer Personen zur Kirchensteuer verletzt die juristische Person in ihrem Grundrecht aus Art. 2 Abs. 1 GG. Die Freiheit der Entfaltung der Persönlichkeit erschöpft sich nicht in der allgemeinen Handlungsfreiheit, sondern umfaßt in der grundgesetzlichen Ordnung auch den grundrechtlichen Anspruch, nicht durch staatlichen Zwang mit einem Nachteil belastet zu werden, der nicht in der verfassungsmäßigen Ordnung begründet ist, und nur auf Grund solcher Rechtsvorschriften zu Steuern herangezogen zu werden, die formell und materiell der Verfassung gemäß sind. Diesen Anforderungen entspricht Art. 13 des badischen OKiSt nicht. Das GG legt durch Art. 4 Abs. 1, Art. 3 Abs. 3, Art. 33 Abs. 3 GG sowie durch Art. 136 Abs. 1 und IV und Art. 137 Abs. 1 WRV in Verbindung mit Art. 140 GG dem Staat als Heimstatt aller Staatsbürger ohne Ansehung der Person weltanschaulich-religiöse Neutralität auf. Daraus folgt, daß der Staat einer Religionsgesellschaft keine Hoheitsbefugnisse gegenüber Personen verleihen darf, die ihr nicht angehören. Dies gilt auch gegenüber juristischen Personen, die ihrem Wesen nach keiner Religionsgesellschaft angehören können. Sie würden durch die Besteuerung von Staats wegen zur finanziellen Unterstützung von Religionsgesellschaften gezwungen, denen sie nicht verbunden sind, und damit mit Pflichten belegt, die auf Grund des Körperschaftscharakters der Religionsgesellschaften nur Mitgliedern obliegen können.

b) Auch aus Art. 140 GG i.V. mit Art. 137 Abs. 6 WRV kann die Zulässigkeit einer Besteuerung von Nichtkirchengliedern nicht hergeleitet werden. Eine Bestandsgarantie zugunsten der Kirchenbesteuerung juristischer Personen kann daraus nicht hergeleitet werden - unabhängig davon, ob sich aus der Entstehungsgeschichte des Art. 137 Abs. 6 WRV etwas anderes ergibt -. Das Verhältnis zwischen den inkorporierten Kirchenartikeln der WRV und anderen, im GG unmittelbar getroffenen Regelungen ist aus dem Zusammenhang der grundgesetzlichen Ordnung selbst zu bestimmen. Vornehmstes Interpretationsprinzip ist die Einheit der Verfassung als eines logisch - teleologischen Sinngebildes,

weil das Wesen der Verfassung darin besteht, eine einheitliche Ordnung des politischen und gesellschaftlichen Lebens der staatlichen Gemeinschaft zu sein. Art. 137 Abs. VI WRV geht dem Art. 2 Abs. I GG nicht in dem Sinne vor, daß jede Art kirchlicher Besteuerung schon kraft dieses Artikels zur verfassungsmäßigen Ordnung gehörte. Vielmehr müssen die auf Grund von Art. 137 Abs. VI WRV erlassenen landesrechtlichen Normen auf dem Gebiete des Kirchensteuerrechts mit den übrigen Bestimmungen und Prinzipien der grundgesetzlichen Ordnung, vor allem mit dem verfassungsrechtlichen Verhältnis von Kirche und Staat, in Einklang stehen, um vor Art. 2 Abs. I GG Bestand haben zu können.

c) Die Kirchenbausteuerpflicht juristischer Personen kann auch nicht damit begründet werden, daß sie eine staatsbürgerliche Pflicht im Sinne des Art. 136 Abs. I WRV sei, die durch die Auferlegung durch die Kirchensteuergesetze begründet werde. Erst wenn und soweit der Staat nach seiner Verfassung bestimmte Personen zur Kirchensteuer heranziehen darf, kann die Kirchensteuerpflicht allenfalls auch als staatsbürgerliche Pflicht angesehen werden; dies scheitert jedoch bei der Heranziehung jur. Personen, wie dargelegt an Art. 2 GG.

d) Die Kirchenbesteuerung juristischer Personen kann nicht in eine Besteuerung natürlicher Personen umgedeutet werden, die Mitglieder der besteuerten Religionsgesellschaft sind. Die den juristischen Personen auferlegte Steuer kann nicht als eine Besteuerung ihrer Rechtsträger (Mitglieder, Aktionäre, Gesellschafter) angesehen werden, denn die Besteuerung ist nicht davon abhängig, daß die Rechtsträger der besteuerten Religionsgesellschaft angehören, sondern richtet sich nach der konfessionellen Zusammensetzung der Gemeindebevölkerung, die mit dem Religionsbekenntnis der Rechtsträger der jur. Person nicht übereinzustimmen braucht, mit der Folge, daß eine Umdeutung in die Besteuerung der Rechtsträger ebenfalls zu einer Besteuerung von Personen führen würde, die der besteuerten Religionsgesellschaft nicht angehören.

Eine Umdeutung in eine Kirchenbesteuerung der Arbeitnehmer der jur. Person ist noch weniger rechtlich möglich. Abgesehen davon, daß eine jur. Person nicht notwendig Arbeitnehmer haben muß, braucht die konfessionelle Zusammensetzung der Arbeitnehmerschaft derjenigen der Gesamtbevölkerung nicht zu entsprechen.

e) Auch die sog. "Erweckungstheorie", nach der die jur. Person als Unternehmer für die Befriedigung kirchlicher Bedürfnisse deshalb eintreten soll, weil durch die Errichtung und Erweiterung von Unternehmen in der Rechtsform der jur. Person Arbeitnehmer zusammengezogen und dadurch neue kirchliche Bedürfnisse geweckt würden, vermag die Kirchenbesteuerung jur. Personen nicht

zu rechtfertigen. Zunächst wird hierbei übersehen, daß es sich bei der Kirchenbausteuer um Steuer handelt und nicht um eine Gebühr oder einen Beitrag, die zum Ausgleich für bestimmte Leistungen der Kirche erbracht werden. Andererseits knüpft diese Theorie nicht an die individuellen Verhältnisse der Betriebe an, denn sie würde auch gelten, wenn der Unternehmer eine natürliche Person oder eine Handelsgesellschaft ist; gerade die Gruppen werden aber zur Kirchenbausteuer nicht herangezogen.

f) Auch die Hinweise auf die allgemeine Kulturfunktion der Kirchen, die Wiedergutmachung national-sozialistischen Unrechts und das Herkommen sind nicht von solchem Gewicht, die entgegenstehende verfassungsrechtliche Ordnung zu überwinden.

g) Auch aus dem Reichskonkordat, dem Badischen Konkordat und dem Badischen Kirchenvertrag kann diese Kirchenbesteuerung nicht begründet werden, da dadurch nicht das bei Vertragsschluß bestehende Kirchensteuerrecht in allen Einzelheiten gesichert wurde; vielmehr sind für das Steuererhebungsrecht nach dem Konkordat und dem Kirchenvertrag die jeweiligen landesrechtlichen Bestimmungen maßgeblich, die ihrerseits an die Verfassung gebunden sind.

h) Da die Heranziehung jur. Personen bereits gegen Art. 2 Abs. 1 GG verstößt, prüfte das BVerfG etwaige Verstöße gegen Art. 3 und 4 GG nicht mehr nach. Die Anwendbarkeit des Art. 2 Abs. 1 GG wird durch besondere Grundrechtsnormen für ihren Bereich nur ausgeschlossen, soweit eine Verletzung dieses Grundrechts und einer besonderen Grundrechtsnorm unter demselben sachlichen Gesichtspunkt in Betracht kommt.

Eine Verletzung aber des Art. 4 Abs. 1 GG käme unter dem Gesichtspunkt der individuellen Glaubensfreiheit der Steuerschuldner, eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG im Hinblick auf eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von jur. Personen und nichtrechtsfähigen Personenhandelsgesellschaften in Betracht. Demgegenüber liegt der hier festgestellte Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1 GG in der Unvereinbarkeit der Kirchenbausteuerpflicht jur. Personen mit der durch das GG festgelegten Ordnung des Verhältnisses von Staat und Kirche; dieser Gesichtspunkt fällt aber weder unter Art. 4 noch unter Art. 3 GG.

IV. EINFLUSS AUF DIE BESTEuerung VON MISCHEN.

1) Das gewonnene Ergebnis, daß die Kirchensteuer eine reine Mitgliedersteuer sein muß, ist auch bei der Ehegattenbesteuerung zu berücksichtigen, die grundsätzlich eine Halbierung der Kirchensteuer bei glaubensverschiedenen und

konfessionsverschiedenen Ehen vorsieht. 411) 412)

Die Kirchen als die Träger des Besteuerungsrechts können ihren Steueranspruch nur gegenüber ihren Mitgliedern geltend machen, da sie einerseits insoweit in ihrer Hoheitsgewalt beschränkt sind, andererseits die Bestimmung der subjektiven Steuerpflicht durch die Kirchen durch Art. 4 GG als "für alle geltendes Gesetz" im Sinne des Art. 137 III WRV begrenzt ist ⁴¹³⁾.

Daraus folgt, daß die Kirchen bei der Aufstellung des Besteuerungsmaßstabes nur an solche Tatbestandsmerkmale anknüpfen können, die in der Person der kirchenangehörigen Steuerpflichtigen gegeben sind.

Dies hat sowohl für konfessionsverschiedene wie für glaubensverschiedene Ehen zu gelten, da in beiden Fällen die aufgezeigten Grenzen bestehen. Konfessionsverschieden ist eine Ehe, bei der beide Ehegatten steuerberechtigten Kirchen oder Religionsgemeinschaften angehören, die jeweilige Kirchenzugehörigkeit jedoch verschiedene Konfessionen betrifft ⁴¹⁴⁾. Glaubensverschieden ist eine Ehe, bei der nur einer der Ehegatten einer steuerberechtigten Kirche oder Religionsgemeinschaft angehört, der andere Ehegatte dagegen keiner steuerberechtigten Kirche oder Religionsgemeinschaft zugehört ⁴¹⁵⁾.

411) Vgl. Art. 12 III LandesKiStG Baden; Art. 12 III OrtsKiStG Baden; § 34 II Württemb. Kirchengesetz; Art. 9 KiStG Bayern; §§ 3 II, 5 a KiStG Nordrhein-Westfalen; §§ 3, 8, 16 DVO zum KiStG Rheinland-Pfalz, abgedruckt bei LIERMANN II S. 313 ff; § 5 II DVO zum KiStG Schleswig-Holstein abgedruckt bei LIERMANN II S. 332 ff;

412) Vgl. hierzu im einzelnen LIERMANN Rechtsgutachten; SCHLENZKA: Kirchliche Haushaltsbesteuerung glaubensverschiedener Ehen, DVBl. 1961, 14 ff mit erschöpfender Zusammenstellung des Schrifttums; ferner die Vorlagebeschlüsse des VGH Stuttgart BB 1960, 476 und des FG München EFG 1958, 208 = NJW 1959, 476 und EFG 1959, 211 = NJW 1959, 729; siehe ferner BayerVerfGH n.F. 10, II, 86 = ZeK 7, 100; OVG Koblenz DVBl. 1959, 829; ferner DREYSEL, Das Problem der kirchlichen Ehegattenbesteuerung DVBl. 1962, 237; BFH Vorlagebeschuß v. 17.8.1962, ZeK 9 (1962/63) S. 424 mit Anmerkung Dreysel; BVerfG NJW 1966, S. 101; NJW 1966, S. 103; NJW 1966, S. 105; NJW 1966, S. 149; NJW 1966, S. 1161;

413) LINK, Art. Kirchensteuer a.a.O.;

414) z.B. Ehefrau katholisch, Mann evangelisch;

415) z.B. Ehefrau katholisch, Ehemann Dissident. Bei diesen Beispielen ist also die konfessionsverschiedene Ehe ein Fall der mixta religio, die glaubensverschiedene Ehe ein Fall der disparitas cultus im Sinne des kanonischen Rechts.

2) Das Bundesverfassungsgericht kommt für die glaubensverschiedenen Ehen ebenfalls zu dem Ergebnis, daß der Halbteilungsgrundsatz des deutschen Kirchensteuerrechts, nach dem in diesen Fällen die Kirchensteuer des einer steuerberechtigten Religionsgesellschaft angehörenden Ehegatten nach der Hälfte der zusammengerechneten Einkommensteuer beider Ehegatten erhoben wird, gegen Art. 2 I GG verstößt. Das gleiche gilt, wenn die Kirchenlohnsteuer aus der Hälfte der Lohnsteuer berechnet wird, die von dem keiner Kirche angehörenden Ehegatten einbehalten wird 416), wie überhaupt ein Arbeitnehmer, der keiner steuerberechtigten Kirche angehört, durch staatliches Gesetz nicht verpflichtet werden darf, Kirchensteuern nur deshalb zu zahlen, weil sein Ehegatte einer Kirche angehört 417). Ferner darf durch ein staatliches Gesetz ein der steuerberechtigten Religionsgesellschaft nicht angehörender Ehegatte auf Grund seines Grundbesitzes weder als Steuerschuldner noch im Wege der Haftung zur Erfüllung der Steuerpflicht seines einer solchen Religionsgesellschaft angehörenden Ehegatten herangezogen werden 418).

Fortsetzung der Fußnote 415 von Seite 110:

Diese Begriffe decken sich jedoch nicht immer. Die Kirchensteuergesetze gehen von rein steuerrechtlichen Gesichtspunkten aus. Für sie wäre z.B. auch die Ehe zwischen dem Angehörigen einer der christlichen Kirchen und dem Angehörigen einer nichtchristlichen Religionsgemeinschaft, welche vom Staat als Körperschaft des öffentl. Rechts anerkannt ist und Steuern erhebt, eine konfessionsverschiedene Ehe, nach kanonischem Recht würde es sich hier aber um *disparitas cultus* handeln. Umgekehrt würde die Ehe zwischen einem Katholischen und dem getauften Mitglied einer christlichen Sekte, welche nicht die Eigenschaft einer Körperschaft des öffentl. Rechts besitzt, eine glaubensverschiedene Ehe sein, während es sich im Sinne des kanonischen Rechts in diesem Fall um *mixta religio* handelt. (vgl. hierzu LIERMANN, Rechtsgutachten S. 15) Nach der oben vertretenen Auffassung ist diese kirchenrechtliche Unterscheidung jedoch für die Abgrenzung der Kirchensteuerpflicht unerheblich, da die Kirchen in all diesen Fällen aufgrund der Begrenzung durch den Umfang ihrer Hoheitsmacht u. durch Art. 4 GG auf die Besteuerung ihrer Mitglieder beschränkt sind. Aus diesem Grund braucht auch nicht näher auf die Problematik der kirchenrechtlichen Gültigkeit einer Mischehe eingegangen zu werden, Vgl. hierzu LIERMANN, Rechtsgutachten S. 16 ff, der darauf abstellt, daß vom kirchensteuerrechtlichen Standpunkt aus sämtliche Mischehen als gültige Ehen anzusehen sind, wenn sie bürgerlich-rechtlich gültig sind;

416) NJW 1966, 101;

417) NJW 1966, 103; vgl. auch NJW 1966, 149;

418) NJW 1966, 105;

Das BVerfG geht wie bei der Entscheidung über die Kirchenbesteuerung juristischer Personen auch hier davon aus, daß die auf Grund des Art. 137 VI WRV erlassenen landesrechtlichen Bestimmungen über die Erhebung von Kirchensteuern im Einklang mit den Verfassungsrechtssätzen, namentlich den Grundrechten des GG stehen müssen, der Landesgesetzgeber sich also über das in diesen Verfassungsnormen zum Ausdruck kommende Wertsystem nicht hinwegsetzen darf 419). Ein Gesetz aber, das eine Person zu finanziellen Leistungen an eine steuerberechtigte Religionsgesellschaft unausweichlich verpflichtet, der sie nicht angehört, kann nicht als Bestandteil der verfassungsmäßigen Ordnung angesehen werden, es verletzt das Persönlichkeitsrecht aus Art. 2 I GG 420).

Das System des Halbteilungsgrundsatzes steht auch mit den Grundsätzen einer gerechten Besteuerung nicht in Einklang, weil ihm der sachgerechte Besteuerungsmaßstab fehlt und die gesetzlichen Regelungen einen unausweichlichen Zwang schaffen, der der verfassungsmäßigen Ordnung widerspricht. Wenn die Kirche nur den ihr angehörigen Ehegatten besteuern darf, dann darf sie bei der Wahl des Besteuerungsmaßstabes nur an Merkmale anknüpfen, die in dessen Person gegeben sind. Wählt sie das Einkommen im Sinne des Einkommensteuerrechtes als Maßstab, dann muß es das marktwirtschaftliche Einkommen im Sinne des Einkommensteuergesetzes des kirchenangehörigen Ehegatten sein, was beim Halbteilungsgrundsatz nicht der Fall ist 421).

3) Diese angegriffenen Regelungen des Kirchensteuerrechts lassen sich auch nicht aus dem Wesen der Ehe, der Unterhaltspflicht der Ehegatten, dem Splittingssystem des Einkommensteuerrechts, mit Vorschriften des Ehegüterrechts oder aus dem Gesichtspunkt der Besteuerung des Familieneinkommens begründen.

a) Der Einwand, daß die Heranziehung des einer steuerberechtigten Kirche nicht angehörenden Ehegatten für die Kirchensteuerschuld seines kirchenangehörenden Ehegatten aus dem Wesen der Ehe als dauernde Vereinigung der Ehegatten zu vollständiger Gemeinschaft aller Lebensverhältnisse gerechtfertigt sei, ist nicht begründet. In einer glaubensverschiedenen Ehe besteht gerade auf dem hier in Betracht kommenden Gebiete der religiösen Überzeugung und Haltung eine Gemeinschaft nicht. Die Bindung des einen Ehegatten an seine Kirche ist für den anderen nicht verpflichtend. Es muß den Ehegatten selbst überlassen sein, wie weit sie in religiösen und weltanschaulichen Fragen Konzessionen zu machen bereit und fähig sind. Die Toleranz, die Ehegatten in glaubensverschiedener Ehe

419) NJW 1966, 103;

420) BVerfG NJW 1966, 103 (104);

421) BVerfG NJW 1966, 101;

einander schulden, darf nicht dazu führen, rechtliche Bindungen eines Ehegatten gegenüber Dritten, insbesondere den Kirchen und sonstigen Religionsgesellschaften, zu schaffen 422).

b) Auch nur die Haftung des nicht kirchenangehörigen Ehegatten für die Steuerschuld des kirchenangehörigen ist verfassungswidrig und kann auch nicht aus der zwischen den Ehegatten bestehenden Unterhaltsverpflichtung hergeleitet werden.

Zunächst ist es, wie das Bundesverfassungsgericht an anderer Stelle 423) ausgesprochen hat, mit dem Begriff der ehelichen Gemeinschaft unvereinbar, die Unterhaltspflichten der Ehegatten nach Art schuldrechtlicher Verpflichtungen aus zweiseitigen Verträgen als Leistung und Gegenleistung zu behandeln.

Sie sind Teil eines Gewebes wechselseitiger vielfach verschiedenartiger Rechte und Pflichten, die in ihrer Gesamtheit grundsätzlich als gleichwertig zu betrachten sind und sich gegenseitigem rechnerischem Abwägen entziehen. Soweit ein Ehegatte verpflichtet ist, dem anderen Unterhalt zu leisten, muß er ihm die Mittel zur Verfügung stellen, die er benötigt, um seine persönlichen Bedürfnisse zu befriedigen (§ 1360 a I BGB); dazu gehören auch die Mittel, die der Ehegatte benötigt, um seinen religiösen Verpflichtungen nachzukommen. Das hier strittige Problem betrifft jedoch nicht Inhalt und Umfang der Unterhaltspflicht zwischen den Ehegatten. Es geht nicht darum, ob etwa der Ehemann eine in der Person seiner Frau und aus ihren individuellen Verhältnissen oder Bedürfnissen entstandene Verpflichtung zu erfüllen hat. In Frage stehen nicht die Rechtsverhältnisse der Ehegatten unter- und zueinander, sondern ihr Verhältnis zu einer außerhalb der Ehe stehenden Institution. Das Problem der Unterhaltsverpflichtung des Mannes kann demgegenüber nur für die Frage eine Rolle spielen, wer - im Innenverhältnis der Ehegatten - die Mittel für eine in der Person der Ehefrau entstandene Steuerlast aufzubringen hat. Wird daher von den Angehörigen einer Kirche eine Steuer erhoben, die allein an die Tatsache der Kirchenzugehörigkeit anknüpft und auch nur daran anknüpfen kann, so kann eine Verpflichtung des Ehemannes, diese Steuern auf Grund seiner Unterhaltspflicht zu zahlen, möglicherweise seiner Ehefrau, nicht aber der Kirche gegenüber bestehen. Nicht dagegen kann jemand nur deswegen zu einer Steuer herangezogen werden, weil er einem anderen gegenüber unterhaltspflichtig ist. Dies hieße, die aus dem Unterhaltsanspruch der Frau fließenden Leistungen des Mannes als

422) BVerfG NJW 1966, 103 (104); für die Gegenmeinung s. LIERMANN, Rechtsgutachten S. 28 ff;

423) BVerfG E 17, 1 (11) = NJW 1963, 1723;

marktwirtschaftliche Einkünfte im Sinne des EStG ansehen und besteuern 424).

c) Soweit zur Rechtfertigung des Halbteilungsgrundsatzes auf die bei der Einkommensteuer eintretende Zusammenveranlagung von Ehegatten verwiesen wird, ist allerdings davon auszugehen, daß dieser Besteuerungsform die Vorstellung von der Halbierung der Einkünfte zugrunde liegt. Sie findet aber nur statt, um das Splitting zu ermöglichen, das der Progression des Tarifs entgegenwirkt, also zugunsten der Ehegatten. Die Halbierung ist nur eine Methode zur Berechnung der Einkommensteuer und hat keine steuerbegründende Wirkung. Die Zusammenveranlagung ist nur zulässig, wenn beide Ehegatten sie beantragen. Aber auch dann kann ein Ehegatte nicht gezwungen werden, mehr Einkommensteuer zu zahlen, als er bei getrennter Veranlagung zu zahlen hätte 425).

d) Der Halbteilungsgrundsatz läßt sich auch nicht mit Vorschriften des Ehegüterrechts begründen. Beim gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft verbleibt nicht nur das Vermögen, das der einzelne Ehegatte in die Ehe eingebracht hat, sein Eigentum. Auch an dem Vermögen, das während der Ehe erworben wird, besteht ausschließlich Eigentum dessen, dem es zugeflossen ist. Es entsteht weder gemeinschaftliches Vermögen noch besteht eine dingliche Beteiligung eines Ehegatten an dem während der Ehe erworbenen Vermögen des anderen. Bezüglich der Substanz der Vermögensmassen sind die Eheleute so zu behandeln, wie wenn sie unverheiratet wären. Damit ist auch die im früheren Güterstand der Verwaltung und Nutznießung bestehende gesamtschuldnerische Haftung des Mannes für die Verbindlichkeiten der Frau (§§ 1385 - 1388 BGB a.F.) entfallen. Die Einkünfte aus selbständiger wie aus abhängiger Tätigkeit fallen sonach ebenfalls in das Eigentum des Ehegatten, der sie erzielt hat. Für eine wechselseitige hälftige Zurechnung der Einkünfte der Ehegatten zum Zwecke der Heranziehung zur Kirchensteuer mögen die gleichen Erwägungen maßgebend gewesen sein, wie sie dem § 1388 BGB a.F. zugrunde lagen oder wie sie dem Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft entsprechen würden. Mit der gegenwärtigen Rechtslage nach dem gesetzlichen Güterrecht ist die wechselseitige hälftige Zurechnung nicht vereinbar 426).

Die Zurechnung kann auch nicht mit den Erwägungen gerechtfertigt werden, mit denen die Einführung des Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft bei Schaffung des Gleichberechtigungsgesetzes begründet wurde und die im wesentlichen

424) BVerfG NJW 1966, 103 (105); siehe hierzu auch LIERMANN, Rechtsgutachten S. 29; SCHLENZKA a.a.O. S. 17 f; GEFAELLER ZeK 1, 388;

425) vgl. im Einzelnen BVerfG NJW 1966, 101 (101, 102);

426) BVerfG NJW 1966, 101 (102);

dahin gehen, daß die Hausarbeit der Frau auch in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für die Ehe anerkannt werden müsse. Alle diese Erwägungen beziehen sich auf das Problem der Bewertung der Hausarbeit der Frau im Vergleich zu der regelmäßig außerhäuslichen Erwerbstätigkeit des Mannes. Sie befassen sich also mit einem reinen Internum der Ehe und dessen Auswirkungen auf die wirtschaftlichen und sozialrechtlichen Beziehungen der Ehegatten untereinander. Insofern gebietet Art. 3 II GG die Arbeit der Frau als Mutter, Hausfrau und Mithelfende mit ihrem tatsächlichen Wert als Unterhaltsleistung gerecht zu berücksichtigen⁴²⁷⁾. Aus der Gleichbewertung der Hausfrauentätigkeit im Innenverhältnis der Ehegatten und dem daraus hergeleiteten Anspruch auf die Hälfte des während der Ehe erzielten Zugewinns folgt jedoch nicht, daß die Tätigkeit der Frau nach außen mit der Hälfte der Einkünfte des Ehemannes bewertet und dementsprechend besteuert werden kann; denn die reine Bewertung der Hausarbeit der Ehefrau stellt ein ausschließlich das Innenverhältnis der Ehegatten betreffendes Problem dar⁴²⁸⁾.

e) Auch durch die Berufung auf die Besteuerung des Familieneinkommens kann der Halbteilungsgrundsatz nicht gerechtfertigt werden. Da im heutigen staatlichen Einkommensteuerrecht das Steuerverhältnis ein individuelles ist und die Ehe über die Unterhaltsgemeinschaft hinaus keine enge Wirtschaftsgemeinschaft begründet⁴²⁹⁾ entspricht der sog. Halbteilungsgrundsatz weder dem heutigen Einkommensteuerrecht noch dem modernen Familiengüterrecht⁴³⁰⁾.

4) In den oben angeführten Entscheidungen hat das Bundesverfassungsgericht lediglich Stellung genommen zu den Problemen, die sich bei der Kirchenbesteuerung glaubensverschiedener Ehen ergeben⁴³¹⁾. In einem Beschluß vom 20.4.1966⁴³²⁾ hatte sich das Gericht mit einem Kirchensteuerproblem bei kon-

427) vgl. BVerfG E 17, 1 (13, 16, 37); BVerfG E 17, 38 (49 f);

428) BVerfG NJW 1966, 101 (102);

429) vgl. BVerfG E 13, 290 (308);

430) BVerfG NJW 1966, 101 (102);

431) Dementsprechend hat die Finanzverwaltung auch nur insofern bisher ihre Praxis geändert, wendet bei konfessionsverschiedenen Ehen aber weiterhin die bestehenden Bestimmungen an. Vgl. Erlaß des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen v. 7.1.1966, BB 1966, 156 und Erlaß des Niedersächsischen Finanzministeriums v. 21.12.1965, BB 1966, 23;

432) NJW 1966, 1161;

fessionsverschiedener Ehe nach bayerischem Kirchensteuerrecht 433) zu befassen. Es entschied: Das Grundgesetz gebietet nicht, den in einer konfessionsverschiedenen Ehe lebenden Ehegatten, die für die Einkommensteuer die Zusammenveranlagung gewählt haben, die Möglichkeit einzuräumen, für die Kirchensteuer die getrennte Veranlagung zu wählen. Das Gericht ließ dahingestellt, ob für konfessionsverschiedene Ehen andere Kirchensteuergrundsätze deshalb gelten, weil hier beide Ehegatten der Kirchengewalt steuerberechtigter Religionsgemeinschaften unterworfen sind, in glaubensverschiedenen Ehen aber nur der eine von ihnen.

Die für verfassungswidrig erklärte Regelung des Halbteilungsgrundsatzes bei glaubensverschiedenen Ehen unterscheide sich von dem zur Entscheidung stehenden Fall der konfessionsverschiedenen Ehen dadurch, daß bei glaubensverschiedenen Ehen die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes unabhängig davon war, ob die Ehegatten getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung wählten. Während also bei glaubensverschiedenen Ehen die Ehegatten die Anwendung des Halbteilungsgrundsatzes nicht vermeiden konnten, ist ihnen dies nach bayerischem Kirchensteuerrecht dadurch möglich, daß sie getrennte Veranlagung wählen.

Diese Entscheidung ist vom Standpunkt der Betrachtung der Kirchensteuer als reiner Mitgliedersteuer, wie oben dargelegt, nicht befriedigend. Dies wird deutlich, wenn man annimmt, daß das Einkommen eines Ehegatten erheblich höher ist als das Einkommen des anderen. Es kann dann bei Zusammenveranlagung die gesamte Einkommensteuerschuld und damit auch die gesamte Kirchensteuerschuld niedriger sein als bei getrennter Veranlagung; auf Grund der hälftigen Verteilung der gezahlten Kirchensteuer entfällt auf die Kirche, der der weniger verdienende Ehegatte angehört ein höherer Betrag, der durch die geringere Höhe des auf die Kirche des mehr verdienenden Ehegatten entfallenden Kirchensteuerbetrages ausgeglichen wird. Der mehr verdienende Ehegatte beteiligt sich daher für die Kirche des weniger verdienenden Ehegatten an einer höheren Steuer während er seiner eigenen Kirche einen niedrigeren Betrag leistet, als seinem Einkommen entspricht. Um dies zu vermeiden ist der vom Gesetz gelassene Ausweg der getrennten Veranlagung in den meisten Fällen nicht zumutbar, da dadurch meist eine höhere Einkommensteuer in Kauf genommen werden müßte und zwar für beide Ehegatten. Eine konsequente Durchführung der Mitgliederbesteuerung müßte daher (de lege ferenda) auch den Halbteilungsgrundsatz bei konfessionsverschiedenen Ehen beseitigen. Es ließe sich stattdessen die bei Zusammenveranlagung insgesamt errechnete Kirchensteuer nach dem Verhältnis der zusammengelegten einzelnen Einkommen oder nach dem Verhältnis der Steuer-

433) Art. 9 KiStG;

beträge, die sich bei getrennter Veranlagung ergeben würden, auf die einzelnen steuerberechtigten Kirchen verteilen.

ZUSAMMENFASSUNG

Als Ergebnis dieser Arbeit ist festzustellen: Das Besteuerungsrecht der Kirchen ist das im Kirchenrecht begründete Recht der katholischen Kirche und der evangelischen Kirchen, von ihren Kirchengliedern Steuern im Sinne der Begriffsbestimmung des § 1 AO zu erheben. Der Staat anerkennt dieses Recht durch die Verfassung und die Kirchensteuergesetze und stellt den Kirchen zur Verwirklichung ihres Anspruchs äußeren Zwang zur Verfügung. Dadurch wird das Kirchensteuerrecht zu einer gemeinsamen Angelegenheit von Kirche und Staat.

LEBENS LAUF

Ich wurde am 7. Dezember 1934 als zweites von sieben Kindern des Rechtsanwaltes Dr. Joseph Kastenbauer und seiner Ehefrau Berta, geb. Dürr in München geboren. Nach meiner Volksschulzeit in Schwäbisch-Hall besuchte ich ab 1945 das Humanistische Gymnasium in Burghausen (Obb.). Dort legte ich 1953 das Abitur ab. Ab Wintersemester 1953 studierte ich an der Universität München Rechtswissenschaft. Im Oktober 1957 legte ich in München den schriftlichen Teil und im Januar 1958 den mündlichen Teil der ersten juristischen Staatsprüfung ab. Anschließend war ich zwei Semester Gasthörer an der Universität Marburg zum Studium der Rechtswissenschaft. Nach Ableistung meines Anwärterdienstes als Rechtsreferendar im Dienste des Freistaates Bayern legte ich im Dezember 1961 den schriftlichen Teil und im Frühjahr 1962 den mündlichen Teil der zweiten juristischen Staatsprüfung in München ab. Mit Wirkung vom 1. Juni 1962 wurde ich vom Bayerischen Staatsministerium der Justiz zum Notar-assessor ernannt. Seit 1. Januar 1966 bin ich Notar mit dem Amtssitz in Augsburg.

